أساسيات المحاسبة المالية

الجزء الأول

الأستاذ الدكتور

عبد الحى عبد الحى مرعى

أستاذ ورئيس قسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة الأسكندرية

الدكتور

عطيه عبد الحى مرعى

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الأسكندرية

٢٠٠٠

اهداءات ٢٠٠٢

د/ سيد النشار

دار الثقافة العلمية

أساسيات المحاسبة المالية

الجزء الأول

الأستاذ الدكتور

عبد الحي عبد الحي مرعي

أستاذ ورئيس قسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة الأسكندرية

الدكتور

عطيه عبد الحي مرعي

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الأسكندرية

بسم الله الرحمن الرحيم

المقـدمــة

تعد المحاسبة بصفة عامة أحد فروع المعرفة الإنسانية التى تولدت عن حاجة الإنسان إلى معلومات عما يحيط به من أوجه نشاط اقتصادى ، وما يساهم به هو فى هذه الأوجه فى ظل بيئة اقتصادية واجتماعية وسياسية وتقنية تتصف بالحركية والتغير الدائب والدائم . وهذه المعلومات التى تتولد عن المحاسبة بفروعها المتعددة تمكن الانسان من اشباع حاجاته وتحقيق رغباته على أفضل صورة ممكنة ، وان لم تكن المحاسبة فى هذا الصدد أهم فروع المعرفة التى تختص بتوليد المعلومات الاقتصادية عن طريق قياس المتغيرات الهامة المؤثرة فيها وتوصيل نتيجة القياس إلى من يهمه الأمر ، فهى ولا ريب من أهمها .

وقد تطورت المحاسبة تطوراً كبيراً منذ نشأتها منذ ما يقرب من خمسة قرون . فلم تعد المحاسبة هي « فن إمساك الدفاتر » الذى يقوم على العمليات الحسابية البسيطة فى ظل مبدأ « القيد المزدوج » وإنما أصبحت فرعاً من فروع المعرفة الذى يتميز بمفاهيمه الخاصة ومبادئه المتفق عليها ، وأهدافه المتعددة والتى تعمل لخدمة مزيج من الأغراض المتباينة . وهى فى هذا الصدد تقوم أساساً على توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ العديد من القرارات الاقتصادية المختلفة فى الوقت الملائم وبالصورة المناسبة .

وقد صاحب تطور المحاسبة على مدى ما يقرب من خمسة قرون تفرعها إلى عدد من الفروع يعمل كل منها فى مجال قياس وتجميع البيانات واعداد وتوصيل والمعلومات المتخصصة لخدمة أغراض أو أهداف عديدة منها العام ومنها الخاص . ويختص هذا الكتاب ، بتقديم القارىء إلى أحد أهم هذه الفروع ، إن لم يكن أهمها، وهو المحاسبة المالية . وتختص المحاسبة المالية بقياس وتجميع البيانات المتعلقة بنتائج نشاط إقتصادى معين أو وحدة اقتصادية معينة خلال فترة زمنية معينة وتحويلها

إلى معلومات إجمالية تفيد عن نتائج هذا النشاط أو الوحدة وتفيد فى تحديد المراكز المالى له أو للوحدة فى نهاية الفترة ، وتوصيل نتائج القياس إلى من يهمه الأمر ويهدف هذا الكتاب إلى توضيح المفاهيم الأساسية ، وعرض المبادىء العامة ، وشرح الإجراءات والقواعد المحاسبية الرئيسية التى تؤدى إلى تحقيق هذا الهدف فى صورة مبسطة إلى أن يتم التعمق فيها فى الفصل الدراسى الثانى .

هذا وقد توخينا فى شأن إعداد هذا المؤلف معياران أساسيان :

١ - بساطة العرض بما يتفق مع فكر الدارس المبتدىء فى المحاسبة المالية وذلك مع عدم التضحية بالشمول وضرورة الإلمام بكل الجوانب المبدئية للموضوع دون إسهاب حيثما لا يوجد المبرر ، وبحيث يمكن تغطية المحتويات فى الفصل الدراسى الأول

٢ - قيام المنهج بالمزج بين ما أستقر عليه الرأى فى الممارسة وما يدعو إليه الفكر المحاسبى المعاصر فيما يتعلق ببعض المواضيع الهامة ، وذلك ليتاح للدارس حق التفكير والمقارنة وإبداء الرأى وتكوين المنطق وإستيعاب المفهوم دون تلقينه أفكاراً محددة بذاتها أو مبادىء أو إجراءات معينة بمفردها .

وينقسم هذا المؤلف إلى عشرة فصول تغطى الثلاثة الأولى منها الاطار النظرى للمحاسبة المالية ، أما الأربعة التالية تغطى الدورة المحاسبية والوظائف المبدئية للمحاسبة المالية ، أما الأربعة فصول الأخيرة فهى تغطى النظام المحاسبى فى المشروعات التجارية وقد قام الأستاذ الدكتور عبد الحى مرعى بكتابة المؤلف فيما عدا الفصل الرابع والثامن والتاسع والعاشر الذى قام بكتابتها الدكتور عطيه مرعى .

هذا ويبتهل المؤلفان إلى الله العلى القدير أنّ يكون قد وفقهما فى إضافة جديد إلى المكتبة العربية بهذا المؤلف .

والله ولى التوفيق والسداد ،،،

الإسكندرية فى أول سبتمبر ١٩٩٦ **المؤلفان**

محتويات المؤلف

الفصل الأول

فى

ماهية المحاسبة وأهدافها وفروعها

١ - خطة الفصل :

يعرض هذا الفصل مفهوم مبدئى للمحاسبة كوسيلة منظمة للحساب عن أحداث ومعاملات اقتصادية وقعت فى الماضى أو تحدث فى الحاضر أو من المتوقع حدوثها فى المستقبل . وفى ضوء هذا المفهوم نعرض لأهداف المحاسبة التى ينبغى الوصول إليها أو تحقيقها لتلبية احتياجات المنتفعين بها . ثم ننتقل بعد ذلك إلى تحديد وظائف المحاسبة موضوع هذا الكتاب التى ينبغى القيام بها لتحقيق اهدافها ، ونتنهى بعرض موجز ومبسط لفروع المعرفة المحاسبية المختلفة ، وتوضيح مساهمة كل منها فى تحقيق الاهداف وتلبية احتياجات المستفدين منها .

٢ - مفهوم المحاسبة واهدافها :

المحاسبة هى أحد وأهم فروع للمعرفة الانسانية للحساب المنظم ، الذى يختص بانتاج البيانات والمعلومات ، وتوفيرها فى صورة ملائمة وتوصيلها إلى من يهمه الأمر ، لتحقيق أهداف محددة ومعروفه . لذلك يجب أن تقوم المحاسبة على نظام متكامل الأركان ، تحكمه مجموعة من القواعد والاصول المنطقية ، ويتبع فى شأنه سلسلة من الاجراءات المنتظمة ، ويعمل فى اطار مجموعة من المبادىء والمفاهيم المستقرة .

ويتحدد نطاق البيانات والمعلومات المحاسبية بالاحداث والمعاملات الاقتصادية التى تؤثر فى ثراء الانسان ورفاهته المادية والمعنوية بالزيادة أو بالنقص ، أو التى تؤدى الى ثبات ذلك الثراء وتلك الرفاهية . ويمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الاحداث والمعاملات

الاقتصادية التى تكون محلاً للحساب المحاسبى المنظم استناداً الى النطاق الزمنى لكل منها . فقد ينفرد الحساب المحاسبى باحداث ومعاملات وقعت بالفعل وبذلك فهو ينصب على الماضى ، أو قد يرتبط ذلك الحساب باحداث ومعاملات جارية وقائمة الآن لذا فهو ينصب على الحاضر ، أما إذا كان مرتبطا بما يتوقع أن تكون عليه الأحداث والمعاملات فى زمن ليس بالماضى أو الحاضر فهو ينصب على المستقبل إلا أنه فى جميع الأحوال يلزم أن تؤثر الأحداث والمعاملات على الثروة والرفاهية بما يضفى عليها الصبغة الاقتصادية ومن ثم تكون محلاً للحساب المحاسبى .

ويتم هذا الحساب المنظم فى كل الأحوال تلبية لحاجة بشرية .

وفى ظل محدودية سعة الذاكرة البشرية من حيث استيعاب وتخزين كل الوقائع والأحداث والمعاملات ، وإمكانية استرجاع تفاصيلها ، وتحديد كل العلاقات التى يمكن أن تقوم بينها ، ومحصلة آثار كل ذلك على الثروة والرفاهية البشرية ، يأتى دور المحاسبة كوسيلة للحساب المنظم لتلبية كل أو بعض هذه الاحتياجات وذلك بما توفره من معلومات تفصيلية مرتبطة بالوقائع والاحداث والمعاملات التى تعجز الذاكرة البشرية عن استيعابها وتخزينها واسترجاعها حين الحاجة اليها . كما توفر أيضاً ملخصاً لاثار هذه لوقائع وتلك الأحداث والمعاملات ، والعلاقات القائمة بينها ، على الثروة والرفاهية البشرية . وبناء عليه يمكن القول أن الاحتياجات البشرية التى تقوم المحاسبة بتوفيرها هى معلومات مرتبطة بوقائع واحداث ومعاملات اقتصادية تمثل محور إهتمام فرد معين أو مجموعة أفراد تربطهم مصالح مشتركة ، وتؤثر على ثرائهم ورفاهيتهم ولا يمكن تذكر وإستيعاب هذا التأثير بدون هذه للمعلومات المحاسبية .

أما عن كون المحاسبة ، كوسيلة للحساب المنظم ، تنصب على أحداث ووقائع ومعاملات وقعت فى الماضى أو الحاضر أو من المنتظر حدوثها فى المستقبل ، فإن هذا ولاشك يكون مرتبطا بنشأة الحاجة إلى المعلومات المحاسبية وتطورها على مر الزمن وفى هذا الصدد يمكن القول أن الحاجة إلى المعلومات المحاسبية قد نشأت لأغراض التذكرة ثم تطورت لتشمل بالأضافة إلى ذلك التقرير عن نتائج أحداث ووقائع ومعاملات اقتصادية معينة ، واستقر الحال بالمحاسبه لتصبح أهم مصادر المعلومات الاقتصادية التذكيرية والتقريرية وما قد يلزم لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية فى المستقبل .

وقد بدأت المحاسبه كوسيلة تذكيرية منظمة للحساب فى مدن ايطاليا القديمة لمساعدة التجار على معرفة ما لهم من حقوق لدى غيرهم وما عليهم من التزامات لغيرهم [1] . وبزيادة حجم التجارة واتساع نطاق العمليات التجارية تطور اهتمام المحاسبة لتوفير المعلومات الخاصة بممتلكات التجار الأخرى بجانب تذكيرهم بحقوقهم لدى الغير والتزاماتهم قبل الغير . وفى أواخر القرن السابع عشر صدرت بعض المواثيق التجارية فى فرنسا ترتب عليها ضرورة قيام المحاسبة بوظائف أخرى تقريرية بجانب وظائفها التذكيرية . وتضمنت الوظائف التقريرية للمحاسبة حساب نتائج ممارسة المشروعات الاقتصادية لانشطتها من أرباح أو خسائر وتقديمها الى من يهمه الامر ، واعداد ما أصبح من المتعارف عليه بالميزانية العمومية . وهى القائمة التى تتحدد فيها ممتلكات المشروع وماله لدى الغير ، وحقوق الملاك فيه والالتزامات قبل الغير ، فى لحظة زمنية معينة . وخلاصة القول فقد أصبحت المحاسبة فى ذلك الوقت أداه تذكيرية ووسيلة تقريرية .

وبالإضافة إلى ما تقدم فقد صاحب التطورات الإقتصادية والثورة الصناعية ، التى اجتاحت أوربا فى القرنين الثامن عشر والتاسع عشر ، تطورات مماثلة فى نطاق اهتمامات المحاسبة بما أدى إلى تفرعها إلى فروع تتلائم وطبيعة الحاجة إلى معلومات كما سوف يتضح فيما بعد .

وقد انبثق من ثنايا هذا المفهوم المبدئى للمحاسبة وما طرأ عليه من تطورات على مر العصور ما يسمى الآن بالنظام المحاسبى الذى يعد أهم مصدر لإنتاج معلومات اقتصادية مفيدة فى شأن اتخاذ مختلف القرارات الإقتصادية العامة والخاصة . وأصبح من أهم الخواص التى تنفرد بها المعلومات المحاسبية هى الصبغة الاقتصادية .

ويستخدم النظام المحاسبى بيانات كمية عددية لإنتاج معلومات كمية عددية ، وعلى الرغم من ذلك ليست كل البيانات والمعلومات الكمية محاسبية .فقد تهتم المحاسبة مثلا بقياس وتحديد ما يمتلكه فرد ما من ثروة فى لحظة زمنية معينة وذلك

---

(١) فى اعتقادى أن المحاسبة قد نشأت فى عصر قدماء المصريين كما توحى بذلك قصة سيدنا يوسف عليه السلام فى القرآن الكريم عندما استقر به المقام أمينا لخزائن الفرعون .

لترفير معلومات تتعلق بقيمة الثروة أو مقدارها وخصائصها ومكوناتها فى تلك اللحظة بما يمكن من اتخاذ القرارات المرتبطة بإدارة تلك الثروة واستغلالها بكفاءة وفاعلية . وعلى العكس من ذلك فإن عدد أفراد أسرة مالك هذه الثروة تقع خارج نطاق مواضيع اهتمام المحاسبة رغم أنه عدد كمى . كذلك نجد أن بعض البيانات والمعلومات الإقتصادية لا يمكن قياسها أو حسابها فى صورة كمية عددية ، ومثال ذلك ارتفاع معنويات الفرد وسعادته لا يمكن قياسها محاسبيا على الرغم من أهمية ذلك إقتصادياً .

ويتضح مما تقدم أن الهدف العام للمحاسبة هو توفير البيانات والمعلومات الملائمة ، وتوصيلها إلى من يهمه الأمر لمساعدته وترشيده فى شأن اتخاذ القرارات الإقتصادية . ويتحقق هذا الهدف بتفاعل وثيق الصلة بين نظامين أولها للقياس والثانى للاتصال . فالبيانات والمعلومات المحاسبية ما هى فى واقع الأمر إلا نتاج نموذج للقياس ، كما أن ربطها بالغرض المستهدف منها وتوصيلها للراغبين فيها بالصورة الملائمة يقوم على أركان نموذج للإتصال المحاسبى .

ويعد نموذج القياس المحاسبى فى واقع الأمر متكامل الأركان من حيث موضوع القياس والهدف منه والأساليب والاجراءات والأسس المتبعه وكيفية التعبير عن النتائج . فموضوع القياس المحاسبى هو الثروة التى تقع فى حيازة وحده اقتصادية معينة وما يطرأ عليها من تغيرات خلال فترة زمنية معينة نتيجة مزاولة أوجه النشاط الاقتصادى . والهدف من القياس يمثل فى توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات بشأن موضوع القياس . كما يتوافر فى المحاسبة من الأساليب والاجراءات والأسس والقواعد ما يلائم تحقيق وبلوغ الهدف على أفضل صورة ممكنة . ونتائج القياس المحاسبى عادة ما تكون فى صورة كمية . وهذه الصورة بالنسبة للمحاسبة المالية موضوع هذا الكتاب عادة ما تكون بوحدة قياس موحدة هى النقود . هذا وسوف نتعرض للقياس بصورة اكثر تفصيلا فى البند التالى باعتباره الوظيفة الأولى للمحاسبة .

ويقوم نموذج الاتصال على أربعة أركان رئيسية هى : وجود مصدر للبيانات والمعلومات ، ووجود وسيلة أو أداه لتوصيل البيانات والمعلومات ، وأداة أو رساله تتضمن البيانات والمعلومات المرغوب توصيلها ، ثم أخيراً وجود المستفيد الذى يهمه الحصول على البيانات والمعلومات المحاسبية .

والأمر الذى لا جدال فيه أن نموذج القياس المحاسبى يؤدى إلى توفير بيانات ومعلومات ذات طبيعة اقتصادية عن أحداث ووقائع ومعاملات اقتصادية وبذلك يتحقق الركن الأول من أركان نموذج الاتصال ولا تقف المحاسبة عند هذا الحد وإنما تقوم أيضاً بتوصيل البيانات والمعلومات الناتجة عن القياس إلى من يهمه أمر موضوع القياس ونتائجه . ذلك عن طريق القوائم والحسابات والتقارير التى تخدم كأداه للاتصال بالاضافة إلى تضمنها البيانات والمعلومات المرغوب توصيلها . ولما كان لنموذج الاتصال مبادىء وقواعد فإن الإلتزام بها يضمن زيادة فعاليه المحاسبة فى تحقيق أهدافها .

٣ - وظائف المحاسبية المالية :

تأسيساً على ما تقدم يمكن القول أن للمحاسبة بفروعها المختلفة وظيفتين اساسيتين : هما القياس والاتصال ، وحيث تتعدد فروع المعرفة المحاسبية كما سيرد لاحقاً ، فأن توصيف كل ركن من أركان هاتين الوظيفتين يختلف من فرع لآخر بما يتلاءم وتحقيق أهداف كل منها والتى تقع بصفة عامة فى إطار الهدف العام من المحاسبة ولما كان موضوع هذا الكتاب منصباً على المحاسبة المالية ، فإن توصيف وظيفتى القياس والإتصال سوف يتحدد بما يتلائم وتحقيق أهداف هذا الفرع من فروع المعرفة المحاسبية .

ويعتبر تعريف مونتز الوظيفى للمحاسبة هو أفضل توصيف لوظيفة القياس ، رغم قصوره فى شأن الاتصال . وينص هذا التعريف على أن المحاسبة المالية تهدف إلى :

« أ » قياس الموارد التى تقع فى حيازة وحدات اقتصادية معينه ، «ب» قياس الحقوق أو التزامات التى تقع على عاتق هذه الوحدات ومصالح الملاك فيها ، «جـ» قياس التغيرات التى تطرأ على هذه الموارد والحقوق والالتزامات والمصالح ، « د » تخصيص هذه التغيرات على فترات زمنية محددة ، وأخيراً « هـ » التعبير عن العمليات السابقة فى صورة نقدية ، باعتبار النقود وحدة قياس موحدة [1] .

---

(1) Moonitz . M., The Basic Postulaties of Accounting. Accounting Research Study No. 1., (N.Y:The American Institute of Certified Public Accountants, 1961.), P.23.

وقام المؤلف بترجمة التعريف بتصرف مع الحفاظ على المضمون والمفهوم

وسوف نتناول بنود هذا التعريف لتوصيف وظيفة القياس المحاسبى موضوع اهتمام المحاسبة المالية ، ثم نعود لتوصيف وظيفة الاتصال.

(أ) قياس الموارد التى تقع فى حيازة وحدات اقتصادية معينة :

يطلق على الوحدة الإقتصادية ، التى تقع فى حيازتها الموارد المرغوب قياسها ، اصطلاح « الوحـدة المحاسبية » . وقد تتمثل الوحدة المحاسبية فى فرد معين ، أو مجموعة أفراد معينة أو شركة كبيرة كانت أم صغيرة . وتقع عملية قياس الموارد التى تقع فى حيازة الوحدة المحاسبية فى اطار وظيفة القياس المحاسبى وتعد من أهم وأصعب أركانها كما سيتضح من الدراسة فيما بعد . ويعنى قياس الموارد تحديد قيمتها أو مقدارها فى لحظة زمنية معينة . وتشمل الموارد كل الممتلكات التى تقع فى حيازة الوحدة لمحاسبية وكذلك حقوقها قبل الغير ، سواء أكانت هذه الحقوق ماليه أو عينيه . فالاراضى والمبانى والبضاعة والنقدية التى يمتلكها فرد معين ، ومستحقاته المالية والمادية طرف الغير كلها تعتبر من موارده ويطلق عليها محاسبياً اصطلاح الأصول .

(ب) قياس الحقوق أو الإلتزامات ومصالح الملاك :

قد تتمثل الحقوق التى تقع على عاتق الوحدة الاقتصادية فى مديونات للغير بخلاف الملاك . وهذه المديونات تكون لأجل مسمى ويطلق عليها محاسبيا اصطلاح « الإلتزامات » . وهذه الإلتزامات إما أن تكون فى صورة مالية كالحصول على قرض من البنك أو الإلتزام بسداد قيمة بضاعة تم شراؤها على الحساب لاجل مسمى ، أو قد تكون فى صورة عينية كالإلتزام بتوريد سلعة أو خدمة تم تحصيل قيمتها مقدماً بمعرفة الوحدة الإقتصادية . أما مصالح الملاك فتتمثل فى الإستثمارات المباشرة ، والتى يطلق عليها محاسبيا اصطلاح « رأس المال » أو الإستثمارات غير المباشرة التى يطلق عليها محاسبيا « الأرباح المحجوزة » . هذا وتختلف حقوق الملاك عن الإلتزامات فى أن الأولى لا يحق للملاك استردادها ما دامت الوحدة المحاسبية مستمرة ، بينما الثانية يلزم الوفاء بها فى الموعد المحدد لاستحقاقها . ويطلق على مصالح الملاك محاسبيا اصطلاح « حقوق الملكية » . وكما هو الحال فى الموارد فإن قياس الإلتزامات وحقوق الملكية يعنى تحديد مقدار أو قيمة كل منها فى لحظة زمنية معينة

(جـ) قياس التغيرات التى تطرأ على الموارد والإلتزامات ومصالح الملاك .

يعد انتاج السلع وتوفير الخدمات الهدف الأساسى من قيام المشروعات التى تهدف إلى تحقيق الربح . وعند استخدام الموارد المتاحة لمشروع معين (وحدة محاسبية معينة) لتحقيق هذه الأهداف فإن هذا يؤدى إلى تغيير فى شكل ومزيج الموارد المتاحة كما يؤدى إلى تغير قيمتها بتدفق الانتاج من السلع والخدمات وأسباب أخرى . وعندما يستخدم المشروع موراد معيناً لإنتاج سلعة معينة فإن احلال ما يستنفد من هذا المورد لأغراض استمرار المشروع قد يتأتى بسداد القيمة نقداً أو الإلتزام بسدادها آجلاً . كما أن بيع ما ينتجه المشروع من سلع أو خدمات قد يترتب عليه أرباحا أو خسائرا توثر فى حقوق الملاك . بالتالى فإن مزاولة المشروع (أو الوحدة المحاسبية) لأعماله يترتب عليه تغيير فى شكل ومزيج تشكيلة الموارد ، كما يترتب عليها تغيير فى التزامات المشروع وحقوق الملاك فيه . وتؤدى هذه التغيرات فى النهاية إما إلى زيادة حقوق الملكية إذا كانت هذه التغيرات مؤدية إلى أرباح أو إلى نقص حقوق الملكية إذا كانت هذه التغيرات مؤدية إلى خسائر . ومن ثم فإن قياس التغيرات يهدف إلى التعرف على ما يحققه المشروع (الوحدة المحاسبية) من أرباح أو خسائر .

(د) تخصيص التغيرات على فترات زمنية محددة :

إذا كان نشاط الوحدة المحاسبية مستمراً ، وكانت التغيرات التى تطرأ على الموارد والإلتزامات وحقوق الملاك هى الأخرى مستمرة لارتباطها باستمرار مزاولة الوحدة المحاسبية لنشاطها ، فإن قياس هذه التغيرات لابد وأن يرتبط بفترات زمنية محددة ، ليمكن التوقف فى نهايتها على نتاج النشاط الذى تم خلال كل منها . ولذلك أصبح من الضرورى تخصيص التغيرات التى تطرأ خلال فترة زمنية معينة لتلك الفترة لتمكين قياس نتيجة عمليات الفترة قياساً سليماً . ويطلق على هذه الفترات المعينة محاسبياً الفترة المحاسبية ، وهى عادة سنة ميلادية كاملة ، ما لم تقتضى الظروف خلاف ذلك . هذا ويتطلب تخصيص هذه التغيرات اتباع قواعد واجراءات محاسبية معينة ، ومن ثم فإن لم تكن الوحدة المحاسبية مستمرة فى اعمالها فلا داعى لعمل هذا التخصيص لأن التغيرات فى هذه الحالة سوف تخص الفترة التى حدثت فيها .

(هـ) التعبير عن العمليات السابقة في صورة نقود كوحدة قياس موحدة :

حيث تقوم المحاسبة عموماً والمحاسبة المالية خصوصاً على القياس الكمى ، وحيث لا يكمن تجميع الأشياء غير المتجانسة دون الاستعانة بمقياس كمى مشترك، فإن وجود هذا المقياس يعتبر مقدمة أساسية لامكانية القياس . وتعد النقود المقياس الكمى الموحد الذى تستخدمه المحاسبة المالية فى القياس . وكان الإفتراض المحاسبى السائد إلى عهد قريب وما زال سائداً فى كثير من الأحيان ، أن وحدات النقود متجانسة على مر الزمن ، بمعنى ثبات القوة الشرائية للنقود .

هذا وأن كان تعريف مونتز يعد ملائماً لتحديد إطار وظيفة القياس المحاسبى فإنه ولاشك قاصراً فى شأن وظيفة الاتصال . ذلك حيث تعد وظيفة التقرير التى تقع فى اطار الاتصال من أهم وظائف المحاسبة [1] .

وتبدأ وظيفة الاتصال من حيث تنتهى وظيفة القياس . حيث لابد من توصيل المعلومات (أو البيانات فى بعض الأحيان) التى تنتج عن القياس لمن يهمه أمر هذا القياس ، ولتحقيق الهدف الذى تم القياس من أجله . وتدور وظيفة الاتصال فى المحاسبة المالية حول التقارير والحسابات والقوائم المالية عموماً ، بخاصة الحسابات التى تظهر نتيجة عمليات الوحدة المحاسبية من أرباح أو خسائر خلال الفترة المحاسبية ، والقوائم التى تظهر قيمة الموارد المتاحة للوحدة وحقوق الملاك فيها والتزامات الوحدة للغير فى نهاية الفترة . والقائمة الأساسية التى تظهر ذلك يطلق عليها « الميزانية العمومية » . وتعد المعلومات التى تنطوى عليها هذه الحسابات والقوائم مفيدة وموثوق فيها لخدمة الملاك والدائنين والجهات الحكومية وغيرها فى عديد من الأغراض .

وخلاصة القول فإن وظيفة القياس تنطوى على تحليل وتسجيل العمليات التى تقوم بها الوحدة المحاسبية وتصنيف وتنسيق وتجميع البيانات التى تترتب على هذه العمليات ، وتحويلها إلى معلومات مفيدة ، ويأتى دور وظيفة الاتصال حيث يتم تلخيص النتائج وعرضها فى صورة مفيدة وابلاغها لمن يهمه الأمر . وعادة ما يتم ذلك

---

(1) W.A.Paton, Essentials of Accounting, Rev. ed. (N. Y: Macmillan, 1949)

فى صورة مجموعة من الحسابات والقوائم العامة .

والمحاسبة المالية وهى بصدد تنفيذ وظائفها فى سبيل تحقيق أهدافها تلتزم بمجموعة متعارف عليها ومستقرة من المبادىء ، وتعمل طبقاً لنسق منظم من الإجراءات المنطقية المتميزة ، كما تستند على مجموعة من المفاهيم الخاصة التى أدت إلى ضرورة تمييزها عن فروع المعرفة الإنسانية الأخرى . وسوف نعرض لذلك ، فى الفصل الثالث من هذا الكتاب .

٤ - فروع المحاسبة :

لم تكن المحاسبة فى بداية ظهورها فى أواخر القرن الخامس عشر الميلادى تعدو عن كونها نظاماً مبسطاً لتسجيل المعاملات المالية للتجار فى مدن ايطاليا القديمة كما سبق القول . وكان هذا التسجيل يتم طبقاً لما يسمى بقاعدة القيد المزدوج التى سيأتى تفصيلها ومميزاتها فيما بعد . ولم يبدأ التطور الحقيقى للمحاسبة إلا فى أواخر القرن الثامن عشر حيث كان للثورة الصناعية وبداية ظهور المشروعات الكبيرة عظيم الأثر فى هذا التطور . فقد ظهرت الحاجة إلى توفير مزيد من المعلومات أكثر دقة وتفصيلاً عن مشروعات كبيرة الحجم ومتباينة فى أوجه النشاط . وقد أدى ذلك إلى توسيع نطاق عمل المحاسبة وبداية ظاهرة تعدد فروعها . فأصبحت المحاسبة المالية Financial Accounting استمرارا لتسجيل العمليات طبقاً لقاعدة القيد المزدوج ، وتصنيفها وتلخيصها وتجميعها لأغراض إعداد الحسابات التى تظهر نتائج عمليات المشروع من أرباح أو خسائر وإعداد الميزانية التى تظهر أصول المشروع وحقوق ملاكه والتزاماته . وظهرت محاسبة التكاليف Cost Accounting لتفى بحاجة المشروعات الصناعية من معلومات عن تلكفة ما تنتجه من منتجات عن طريق تحليل وحصر وتبويب وتجميع عناصر التكلفة وحساب تكلفة وحدة المنتج منها . كما ظهرت الحاجة أيضاً إلى المحاسبة الحكومية Governmental Accounting لتنظيم وضبط ورقابة تصرفات الحكومية .

وكنتيجة للتقدم التقنى السريع والكبر الرهيب لحجم المشروعات فى العصر الحديث وقيام العديد من الحكومات بمزاولة النشاط الاقتصادى ، واتجاه واقع الحاضر

إلى اطلاق عنان قوى العرض والطلب فى تحديد اسعار السلع والخدمات وانتشار التخطيط الاقتصادى بدرجاته المتفاوتة فى العديد من الدول ـ وخاصة النامية منها ـ زادت الحاجة إلى تطوير المحاسبة وتوسيع نطاق وظائفها وتعدد فروعها لتفى بحاجة العصر إلى بيانات ومعلومات إقتصادية . فظهرت الحاجة إلى معلومات تساعد إدارة المشروعات الكبيرة فى اتخاذ قرارات التخطيط المستقبلية وتقييم فعالية قراراتها الماضية وفرض الرقابة المستمرة على عملياتها والاعتماد على الأنظمة المعاونة وخدمات الحاسبات الالية والاستعانة بالنماذج الرياضية والكمية فى حل المشاكل المعقدة ، ولذلك ظهرت المحاسبة الإدارية Management Accounting لتوفر للإدارة المعلومات الملائمة فى الوقت وفى الصورة الملائمة لحل مشكلة معينة أو لاتخاذ قرار معين . كما ظهرت المحاسبية القومية National Income Accounting إبان الحرب العالمية الثانية لتوفير البيانات والمعلومات الاقتصادية عن الثروة القومية والدخل القومى ومساهمة القطاعات الانتاجية المختلفة فيه ومدى اعتمادها على بعضها البعض ومدى الاعتماد على دول العالم الخارجى ، وذلك للتمكن من توجيه الموارد الاقتصادية المتاحة للمجتمع ككل بما يزيد من رفاهيته ويوفر حاجات افراده المتعددة .

هذا وقد صاحب هذه التطورات انفصال ادارة الوحدات المحاسبية عن ملاكها وقيام علاقة الوكالة بين الفئتين بما أدى إلى ظهور الحاجة إلى اضفاء مزيد من الثقة على المعلومات المحاسبية ، وذلك عن طريق مراجعتها وتدقيقها بمعرفة جهة متخصصة ومستقلة . وبالتالى ظهرت المراجعة Auditing كأحد فروع المعرفة المحاسبية لتفى بهذا الغرض وغيره . وتهدف المراجعة عموماً إلى التحقق من دقة المعلومات المحاسبية وخاصة تلك التى تنتج عن المحاسبة المالية .

وبهذا العرض الموجز لأهداف المحاسبة بصفة عامة ووظائفها وفروعها يكون قد تحقق الهدف من هذا الفصل فى شأن تعريف القارىء بها . ويعرض الفصل التالى الى تحديد موقع المحاسبة من فروع المعرفة الأخرى .

أسـئلة وحـالات نظريـة

على الفصـل الأول

أولا : الأسـئلة :

السؤال الأول:

عرف المحاسبة ، وأهدافها ، ووظائفها ، وفروعها .

السؤال الثانى :

برر لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك .

(أ) تعتبر المحاسبة أحد وأهم فروع المعرفة الإنسانية للحساب المنظم الذى يختص فقط بإنتاج البيانات والمعلومات الإقتصادية .

(ب) يتحدد نطاق البيانات والمعلومات المحاسبية بالاحداث والمعاملات الاقتصادية التى لا يشترط أن تؤثر فى تغير ثراء الانسان ورفاهيته أو ثباتهما .

(جـ) يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الأحداث والمعاملات الاقتصادية التى تكون محلاً للحساب المحاسبى المنظم استناداً إلى النطاق الزمنى لكل منهـا .

(د) يقتصر اهتمام المحاسبة على الاحداث وللمعاملات الاقتصادية التى وقعت فى الماضى دون الحاضر والمستقبل .

(هـ) يأتى دور المحاسبة كوسيلة منظمة للحساب لتلبية احتياجات إلى معلومات تعجز الذاكرة البشرية عن استيعابها ، وتخزينها ، واسترجاعها ، وتحديد العلاقات القائمة بينهـا .

(و) يستخدم النظام المحاسبى بيانات عددية كمية لإنتاج معلومات عددية

كمية لا يشترط أن يكون لها صبغة اقتصادية .

(ح) هناك بعض البيانات والمعلومات الاقتصادية الهامة التى لا تدخل فى مواضيع اهتمام المحاسبة نظراً لعدم امكانية قياسها فى صورة كمية .

(ط) يتحدد الهدف العام للمحاسبة فى توفير البيانات والمعلومات الملائمة لمتخذى القرارات الاقتصادية .

(ى) يمكن تحقيق الهدف العام للمحاسبة من خلال نموذج متكامل الأركان للقياس المحاسبى فقط .

(ك) لا قيمة لنتائج نموذج القياس المحاسبى من معلومات دقيقة وملائمة بدون وجود نموذج جيد ومتكامل الأركان للاتصال .

(ل) يقوم نموذج الاتصال على ثلاثة أركان رئيسية .

(م) لا يختلف توصيف كل ركن من أركان وظيفتى القياس والاتصال المحاسبى باختلاف فروع المعرفة المحاسبية .

(ن) يعتبر تعريف مونتز الوظيفى للمحاسبة هو أفضل توصيف لوظيفتى القياس والاتصال .

(د) ينصب موضوع القياس المحاسبى على الموارد المملوكة التى تقع فى حوزة الوحدة المحاسبية فقط .

(س) يتم قياس الموارد والالتزامات وحقوق الملاك فى أى لحظة بهدف تحديد مكوناتها ومقدارها أو قيمتها فى تلك اللحظة .

(ص) ليس من الضرورى أن يترتب على ممارسة الوحدة المحاسبية لنشاطها أى تغير فى شكل وقيمة مزيج الموارد والالتزامات وحقوق الملاك .

(ع) يمكن تحديد ربح أو خسارة المشروع خلال فترة زمنية معينة بقياس التغيرات التى تطرأ على حقوق الملكية فى تلك الفترة .

(غ) القياس النقدى الموحد للموارد والإلتزامات وحقوق الملاك والتغيرات فيها

عبر الزمن يتم من افتراض ضمنى مؤداه أن القوة الشرائية للنقود ثابتة .

(ف) تبدأ وظيفة الاتصال من حيث تنتهى وظيفة القياس .

(ق) تقوم وظيفة الاتصال بالدور الاعلامى للبيانات والمعلومات الاقتصادية التى انتهت اليها وظيفة القياس .

ثانيا : الحالات النظرية :

يعتبر نموذج القياس المحاسبى متكامل الأركان ، من حيث موضوع القياس ، والهدف منه ، والأساليب والإجراءات والأسس المتبعة ، وكيفية التعبير عن النتائج .

أشرح هذه العبارة

الحالــة الثانيــة:

يعد التخصيص الزمنى للتغيرات فى الموارد والإلتزامات وحقوق الملاك من الأمور الضرورية لتحديد نتائج الأعمال بصورة سليمة .

أشرح هذه العبارة فى ضوء استمرار الوحدة المحاسبية فى ممارسة نشاطها من عدمه .

الحالــة الثالثــة :

بدأت المحاسبة كوسيلة تذكيرية فى مدن ايطاليا القديمة ، وبصدور بعض المواثيق التجارية بفرنسا اتسع مجال المحاسبة ليشمل التقرير عند نتائج الأعمال واعداد ما يسمى الآن بالميزانية العمومية .

اشرح ذلك موضحاً مراحل تطور المحاسبة كوسيلة منظمة للحساب .

الحالة الرابعة :

لقد كان للتقدم التقنى السريع ، وكبر حجم المشروعات ، وتغير شكل الملكية والإدارة دوراً كبيراً فى تطوير المحاسبة وتفرعها وتوسيع نطاق اهدافها بما يفى بحاجة العصر من البيانات والمعلومات الاقتصادية .

علق على هذه العبارة ، موضحاً فروع المحاسبية وأهدافها ومدى تمشيها مع الظروف الاقتصادية الراهنة .

الفصـــل الثـانى

فى

علاقـة المحاسبـة بالعلوم الأخـرى

١ - خطـــة الفصل :

استعرضنا فى الفصل الأول مفهوم وأهداف المحاسبة وفروعها المختلفة ووظائفها التى تتمثل فى نموذج للقياس وأخر للاتصال ويختلف نطاق كل منها على حسب الأهداف التفصيلية لكل فرع من فروع المحاسبة . وبذلك يمكن تعريف المحاسبة على أنها وسيلة منظمة للحساب باستخدام مجموعة من الأساليب الرياضية والاحصائية والأدوات الحسابية والمنطقية ، ويحكمها نسق من المبادىء والمفاهيم المحاسبية والاقتصادية التى يتأثر بظروف الزمان والمكان بما يجعلها تحوز القبول العام . وتهدف المحاسبة بذلك الى انتاج معلومات كمية مفيدة فى شأن اتخاذ القرارات الاقتصادية المرتبطة بتخصيص الموارد المتاحة وإدارتها واستغلالها بأعلى مستوى من الكفاءة والفاعلية .

والمدقق فى هذا التعريف يجد أن المحاسبة لها علاقات ودلالات وثيقة الصلة ببعض ضروب المعرفة الأخرى ، كعلم الاقتصاد ، والعلوم الإدارية والسلوكية والرياضية والقانونية والهندسية . وسوف يتم تناول هذه العلاقات والدلالات بصورة موجزة على النحو التالى :

٢ - علاقة المحاسبة بعلم الاقتصاد :

يعتبر الاقتصاد أحد العلوم الانسانية Social Sciences وأهمها فى الوصول إلى حل للمشكلة الاقتصادية ، التى تتمثل فى وجود موارد اقتصادية محددة المقدار ونادره

يمكن استغلالها فى أوجه بديلة متعددة لانتاج سلع وخدمات ذات قدرة على الوفاء بقدر محدود من احتياجات ورغبات الأفراد غير المحدودة . ويهتم الاقتصاد بدراسة السلوك الاقتصادى للانسان لأغراض تحديد احتياجاته الاقتصادية والتعرف على سلم تفضيلية للسلع والخدمات المختلفة ، ثم يعمل على التوفيق بين الاحتياجات والرغبات الانسانية المختلفة والقدرة الانتاجية للموارد الاقتصادية المتاحة ، ويحدد الطريقة الفضلى لتخصيص هذه الموارد على فرص الاستغلال البديلة المختلفة بحيث يمكن الوفاء بأكبر قدر ممكن من احتياجات الافراد ورغباتهم باستغلال القدر المتاح من الموارد بأفضل صورة ممكنة . ولتحقيق ذلك يعمل الإقتصاد على وضع معايير ومبادىء السلوك الامثل سواء فيما يتعلق بتخصيص الموارد على فرص الاستخدام البديلة ، أو فيما يختص بإدارة واستغلال تلك الموارد فى الفرص التى خصصت لها ، أو فيما يختص بتوزيع الناتج من سلع وخدمات على المستحقين فيه ، أو فيما يختص بالسلوك الانفاقى للافراد في الحصول على السلع والخدمات المختلفة . ومن ثم إذا استرشد من يتخذ القرار فى شأن أى من هذه المشاكل الفرعية ، بالمعايير والمبادىء الاقتصادية الملائمة فإن القرار الذى يتخذه يصبح أفضل ما يمكن اتخاذه فى ظل ما يحيط به من ظروف حينئذ . ويتطلب الأمر فى هذا الصدد أن يكون متخذ القرار ملماً بالمبادىء والمعايير الاقتصادية التى تتلاءم مع موضوع القرار ونتائجه المتوقعة .

ومن استعراضنا لوظائف المحاسبة واهدافها فى الفصل السابق يتضح لنا درجة الصلة ومقدار الارتباط بين المحاسبة والاقتصاد . فمواضيع القياس المحاسبى هى موارد ومتغيرات وعمليات وتدفقات إقتصادية بهدف توفير بيانات ومعلومات ذات طبيعة اقتصادية عن قيمة هذه العناصر أو مقدارها ، وخصائصها ومكوناتها . أى أن مواضيع القياس المحاسبى تنبثق جذورها أساساً من الاسس والمبادىء والمعايير الاقتصادية وإلا ما توافر للبيانات والمعلومات المحاسبية الدلالة الاقتصادية الملائمة لتحقيق الهدف من توليدها وتوفيرها للمستفيدين منها . فلا ريب إذن فى أن المحاسبة قد تبنت الكثير من المصطلحات الاقتصادية ، واستخدمت العديد من أدوات التحليل الاقتصادى ، وارتكزت على تطبيق النظرية الاقتصادية فى بناء نموذج القياس المحاسبى ، سواء كان ذلك من حيث الموضوع ، أو الهدف ، أو المعيار ، أو وحدة القياس . ومن هذا المنطلق يرى

الفكر المحاسبي المعاصر أن أصول ومبادىء المحاسبة يلزم أن تكون متسقة مع الأصول والمبادىء الاقتصادية .

ولا تقع العلاقة بين المحاسبة والاقتصاد فى اتجاه واحد ، بمعنى أن المحاسبة ليست دائما بالمستفيد . بل أن العلاقة فى واقع الأمر هى علاقة تبادل منافع ناتجه عن تداخل فى الأهداف والمنطلقات . فالمحاسبة تعتمد على الكثير من المبادىء والمعايير الاقتصادية وهى بصدد القيام بوظيفة القياس ، كما أن الاقتصاد يعتمد على البيانات والمعلومات المحاسبية للتحقق من مدى صحة هذه المبادىء والمعايير النظرية ومدى توافقها مع واقع التطبيق العملى لها .

ويتضح مما سبق أن المحاسبة والاقتصاد لهما صلات وثيقة ببعضهما ويتبادلان المنافع فيما بينهما بشكل يجعل دراسة المحاسب لعلم الاقتصاد ضرورة ملحة لاداء مهامه على الوجه الاكمل ، كما يجعل دراسة الاقتصادى للمحاسبة أساس ضرورى لمعالجة المشاكل الاقتصادية فى صورة تقبل التطبيق العملى .

٣ - علاقة المحاسبة بالعلوم الإدارية :

يمكن القول أن وظائف اداره الوحدات الاقتصادية تتلخص ببساطة فى : تحديد الهدف أو مجموعة الاهداف المرغوب تحقيقها ، ووضع الخطط ورسم السياسات لتوفير وتدبير الموارد اللازمة لذلك ، وشحذ الهمم لوضع الخطط والسياسات موضع التنفيذ ، وأخيراً متابعة الأداء وتقييمه وتوفير المناخ الملائم من الدوافع الإيجابية اللازمة لتحقيق توافق الأداء مع الأهداف الموضوعة . وفى كل مرحلة من هذه المراحل تواجه الادارة بالعديد من البدائل التى يلزم دراستها واختيار الأفضل من بينها . وكل قرار تتخذه الادارة فى هذا الصدد يكون عرضه للصواب أو الخطأ على حسب دقه ووقتيه وملائمة ما يتوافر لديها من معلومات مفيدة فى اتخاذه . ويعتبر النظام المحاسبى أهم مصدر من مصادر المعلومات التى يمكن أن تتاح للادارة لاغراض اتخاذ قراراتها بما يكفل تحقيق اهدافها بكفاءه وفعالية . فالقياس المحاسبى للمركز المالى للوحدة الاقتصادية يمكن الإدارة من معرفة مقدار الموارد المتاحة وقدرتها على تحقيق الأهداف المرغوبة . كما أن قياس الربح والربحية يمكن الادارة من معرفة مدى تحقيق أهدافها فى هذا الشأن

ويساعدها أيضاً على وضع الخطط ورسم السياسات فى المستقبل .

ولا يتوقف ارتباط المحاسبة بالادارة عند هذا الحد بل يمتد ايضا الى وظيفة الاتصال التى اصبحت من محاور الاهتمام الرئيسية للادارة الحديثة خاصة فى ظل كبر حجم المشروعات وتعقد عملياتها . وتعد التقارير والقوائم والموازنات المحاسبية من اهم أدوات الاتصال التى تعتمد عليها الادارة فى هذا الصدد . وبذلك تبرز أواصر وثاقة الصلة بين المحاسبة والادارة .

٤ - علاقة المحاسبة بالعلوم السلوكية :

تهتم العلوم السلوكية بتفهم السلوك البشرى والتعرف على دوافعه وتفسيره والتنبؤ به ، وذلك عن طريق تجميع البيانات والمعلومات التى تساعد فى توصيف وتقنين أبعاد هذا السلوك وجوانبه بحيث يمكن تبريره عملياً .

وقد كان للاقتصاديين والإداريين ركب السبق فى تكشف العلاقات القائمة بين معارفهم والعلوم السلوكية ، ولم تلحق المحاسبة بهذا الركب إلا فى العهد الحديث. ويذخر الفكر المحاسبى المعاصر بالدراسات السلوكية الهادفة الى زيادة فعالية المعلومات المحاسبية فى توجيه السلوك البشرى الى تحقيق رفاهية المجموع ، وتوفير المثيرات الملائمة للدوافع السلوكية المرغوبة . وسوف تتضح اهمية السلوكيات فى دراسة محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية . كما يرى البعض أن هذه الدراسات قد تؤدى الى قيام فرع جديد من فروع المحاسبة ليعرف بالمحاسبة السلوكية .

٥ - علاقة المحاسبة بالعلوم الرياضية والاحصائية :

تستعين المحاسبة بالعديد من الاساليب الرياضية والأدوات الإحصائية فى شأن القياس المحاسبى والتحقق من دقة القياس وصدق ما يترتب عليه من معلومات . فنجد مثلاً أن قاعدة القيد المزدوج التى عاصرت تطورات المحاسبة بجميع فروعها على مر السنين والقرون تنبثق أساسا من المتساوية الرياضية ، كما أن جميع العمليات المحاسبية والحسابات والقوائم والتقارير المحاسبية يمكن التعبير عنها فى صورة معادلات رياضية .

بل أن نموذج القياس المحاسبي، بكامل اركانه يمكن وضعه في صورة نموذج رياضي .

هذا وتعتمد المحاسبة على القواعد الاحصائية في تصنيف وتقسيم الحسابات بما يتسق وطبيعة العمليات التي تقوم بها كل وحدة اقتصادية . كما اصبح اسلوب المعاينة الاحصائية ذو اهمية بالغة في شأن القياس والتحقق المحاسبي . إذ أن الاستعانة بهذا الأسلوب يقلل من تكلفة انتاج البيانات والمعلومات ، ويمكن من إختبار درجة الثقة فيها والاعتماد عليها في شأن استخدامها للوفاء بإحتياجات متخذى القرارات الاقتصاديـــة.

أضف إلى ما تقدم أن اهتمامات المحاسبة لم تعد مقصورة على القياس التاريخي لآثار عمليات التبادل الاقتصادية ، وإنما أصبحت تهتم أيضا بقياس الآثار المتوقعة عن هذه العمليات في المستقبل الأمر الذى يستوجب ضرورة تطبيق نظرية الاحتمالات وقواعدها في هذا الصدد . وبذلك أصبح نموذج القياس المحاسبي نموذجاً احتماليا اكثر منه نموذجا للقياس المؤكد . وتبدو اهمية ذلك بصورة واضحة في المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف ، كما أن لها اثارها الملحوظة في نموذج القياس الخاص بالمحاسبة المالية . هذا بالإضافة الى ما تتركه نظرية الاحتمالات من بصمات واضحة على عمليات مراجعة الحسابات في العصر الحديث .

٦ - علاقة المحاسبة بالعلوم القانونية :

تقع علاقة القانون بالمحاسبة في اتجاهين . فالقانون يعد أحد المصادر الإلزامية لبعض المبادىء والقواعد المحاسبية اللازمة في شأن القياس والاتصال المحاسبي . كما أن المحاسبة عموماً تعمل في إطار البيئة القانونية القائمة في الزمان والمكان . وقد يتدخل المشرع أحياناً لحماية فئات من المتعاملين مع الوحدة المحاسبية بفرض قواعد معينة أو ضرورة انتاج وتوفير معلومات معينة في صورة محددة . كما أن المحاسبة تعد أحد الأدوات المفيدة بصدد التحقق من الالتزام ببعض الأحكام والنصوص القانونية . وتعتبر المحاسبة المالية هي أكثر فروع المعرفة المحاسبية تأثراً بالقانون . فقد توجد من النصوص القانونية ما يلزم المحاسب بإجراءات معينة في شأن تصميم النظام المحاسبي ، أو بشأن التقارير والقوائم المحاسبية . كما أن قوانين الشركات تتعرض لتنظيم كثير من المسائل

المحاسبية كتنظيم الدفاتر التجارية وشكل القوائم والحسابات الختامية وطريقة عرضها ونشرها ، ومعالجة توزيع الأرباح وما إلى ذلك من مشاكل القياس والاتصال المحاسبية . كما تلتزم القواعد والاجراءات المحاسبية بالنصوص القانونية فى حالات التصفية والافلاس والاندماج والمعاملات الضريبية .

ولاشك أن مدى تأثر المحاسبة بالقانون يختلف من دولة إلى أخرى ، ففى بعض الدول كمصر ولبنان مثلاً قد تفرض الدولة تطبيق نظام محاسبى معين بكامل أركانه على قطاع أو عدة قطاعات معينة ، بينما فى دول أخرى قد يتكفى المشرع بما يضمن الحفاظ على حقوق الدولة والمواطنين .

هذا وتعد المعلومات والسجلات المحاسبية من جهة أخرى من قرائن الاثبات القانونية إذا ماتوافرت فيها شروط معينة .

ويتضح مما تقدم مدى أهمية إلمام المحاسب بالاعتبارات القانونية المختلفة المؤثرة فى نطاق عمله والمحددة لبعض تصرفاته . هذا ليتجنب الوقوع فى مخالفات وأخطاء قانونية من ناحية ، ولتمكينه من العمل على تغيير المتطلبات والأجراءات القانونية التى قد تتمشى مع المبادىء والقواعد المحاسبية السليمة من ناحية أخرى .

٧ - علاقة المحاسبة بالعلوم الهندسية :

تظهر العلاقة وثيقة بين بعض العلوم الهندسية والمحاسبية . فلا يمكن الفصل مثلاً بين أصول هندسة الانتاج ومقومات محاسبة تكلفة الانتاج ، حيث يهتم كلاهما بمناولة المواد ، وسجلاتها ، ودراسة الزمن والحركة وتحليل العمالة ، ودراسة الطاقات المتاحة وامكانيات استغلالها ، وما إلى ذلك . أضف إلى ما تقدم أن كل الدراسات الهندسية فى شأن الجدوى الاقتصادية لابد وأن تعتمد على معلومات محاسبية ، وذلك يمتد من هندسة الالكترونيات الى هندسة الطرق والكبارى والانشاءات .

كما أن مجالات عمل المحاسبة الإدارية تقتضى بالضرورة تعاون المحاسبين مع المهندسين ، حتى تؤتى المحاسبة الادارية ثمارها فى مد الإدارة بالمعلومات الصالحة والوقتية لاتخاذ القرارات التخطيطية والرقابة الملائمة .

ولا يقتصر الأمر على محاسبة التكاليف والمحاسبية الإدارية ، فالمحاسب المالى مثلاً يعتمد أساساً على التقديرات الهندسية بصدد تحديد العمر الانتاجى للأصول طويلة الأجل (الثابتة) واختيار طرق الأهلاك المناسبة لكل منها ، كما يلزم تعاون الطرفين بصدد تقييم بعض الأصول أو تقييم المنشأة ككل .

٨ – الخلاصة وموقع المحاسبة بين العلوم الأخرى :

نخلص مما تقدم بأن المحاسبة بفروعها المختلفة وثيقة الصلة بعديد من العلوم الأخرى ، وخاصة العلوم الإنسانية . فعلاقة المحاسبة بالإقتصاد علاقة ترابط من جميع الأركان ، فموضوع الاهتمام واحد ، والأهداف مترابطة ، وتبادل المنافع قائم الى الدرجة التى يمكن معها القول أنهما توأمان لا ينفصلان .

وتبدو علاقة الإدراة بالمحاسبة فى صورة المستفيد والمفيد ، فالمعلومات المحاسبية ضرورة حتمية لامكان نجاح الادارة فى مهامها والقيام بوظائفها وانجاز مسؤولياتها . أما المحاسبة والعلوم السلوكية فهى مجال خصب للتعاون وخاصة فى مجالات اهتمام المحاسبة الإدارية أما علاقة المحاسبة بالرياضة والاحصاء فهى علاقة مستفيد ، بمعنى أن المحاسبة تستعير من المبادىء والقواعد والقوانين والنماذج الرياضية والاحصائية ما يثرى مجالاتها المختلفة ويجعل المعلومات المتولدة عنها أكثر قيمة وفائدة . وتتلخص علاقة المحاسبة بالقانون فى أن القانون قد يصبح مصدراً لبعض القواعد والمبادىء المحاسبية ، كما أن المحاسبة تعتبر مصدراً لقرائن الاثبات القانونية . وتبرز علاقة المحاسبة بالعلوم الهندسية فى مجال هندسة الانتاج وجميع مجالات اقتصاديات الهندسة .

ولاشك فى أن ما تقدم يوضح أن المحاسبة تقع فى دائرة العلوم الاجتماعية أو الانسانية Social Sciences وأن كان يمكن القول أن لها بعض الروابط والصلات ببعض العلوم الطبيعية Natural Sciences . فالعلوم الاجتماعية أو الانسانية تهتم بدراسة الانسان وسلوكه واحتياجاته ، وكيفية الوفاء بهذه الاحتياجات وتقنينها وتنظيمها ، كما تهتم بدراسة التنظيمات البشرية والجماعات الانسانية وعلاقاتها بعضها بالبعض ، وسلوكها ومقوماتها وأركانها وتنظيمها وتصنيفها ، وما إلى ذلك . ولاشك فى أن المحاسبة تهتم بدراسة الانسان كمتخذ قرار اقتصادى للتعرف على احتياجاته من بيانات

ومعلومات اقتصادية حتى يمكن الوفاء بها .

أما العلوم الطبيعية فهى تهتم بدراسة ظواهر الطبيعة وتقنينها والبحث فى كيفية التحكم فيها بمعرفة الانسان ، وتستفيد المحاسبة من بعض هذه القوانين فى شأن التطبيق المحاسبى ولكنها لا تعد قطعاً من العلوم الطبيعية . فيمكن القول مثلا أن قاعدة التعادل الكيميائى Chemical Equelibrium فى العلوم الطبيعية تعتبر اساس منطقى لقاعدة التوازن الرياضى Mathematical Equality ، والتى هى فى واقع الأمر أساس لقاعدة التوازن المحاسبى Accounting Equation ، كما سوف يتضح فيما بعد .

اســئلة وحـالات نظريـة

على الفصـل الثانى

أولا: الاســئلة :

السـؤال الأول :

حدد علاقة ومقدار الارتباط بين المحاسبة المالية وكل من علم الاقتصاد ، والعلوم الإدارية ، والسلوكية ، والرياضية ، والعلوم القانونية والهندسية .

السؤال الثانى :

حدد موقع المحاسبة بين العلوم الأخرى .

السـؤال الثالث :

برر لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أم صواب من وجهة نظرك .

(أ) تعتبر المحاسبة دائما بالمستفيد من علاقتها بعلم الاقتصاد .

(ب) ترتبط المحاسبة بعلاقة وثيقة الصلة بعلم الاقتصاد من حيث الموضوع والهدف والمعيار ووحدة القياس .

(جـ) يعد النظام المحاسبى أهم مصدر لتلبية احتياجات الإدارة من المعلومات بما يكفل تحقيق أهدافها بكفاءة وفعاليه .

(د) تهتم المحاسبة بتفهم السلوك البشرى والتعرف على دوافعه وتفسيره بما يساعد فى توصيف وتقنين ابعاد هذا السلوك وتبريره عملياً.

(هـ) يرى الفكر المحاسبى المعاصر ضرورة اتساق الأصول والمبادىء المحاسبية مع الأصول والمبادىء الاقتصادية .

(و) نظراً لأهمية العلاقة بين المحاسبة والعلوم السلوكية يذخر الفكر المحاسبى المعاصر بالدراسات السلوكية الهادفة إلى زيادة فعالية المعلومات المحاسبية فى توجيه السلوك البشرى نحو تحقيق رفاهية المجموع .

(ز) يمكن بناء نموذج القياس المحاسبي في صورة مجموعة من المعادلات الرياضية.

(ح) يساعد تطبيق نظرية الاحتمالات وقواعدها في انتاج بيانات ومعلومات تتعلق بالمستقبل .

(ط) لا فرق بين نموذج القياس المحاسبي المؤكد والإحتمالي .

(ى) تقع العلاقة بين المحاسبة والعلوم القانونية في اتجاه واحد .

(ك) تعتبر المحاسبة المالية أقل فروع للمعرفة المحاسبية تأثراً بالقانون .

(ل) لا تختلف العلاقة التأثيرية للقانون على المحاسبة المالية من دولة لأخرى .

(م) تختلف مواضيع الاهتمام المحاسبية والاقتصادية عنها في العلوم الهندسية .

(ن) تستمد المحاسبة من العلوم الهندسية في اختيار بعض الطرق والأساليب المستخدمة في القياس المحاسبي.

ثانيا : الحالات النظرية :

الحالة الأولى :

مواضيع القياس المحاسبي تستمد جذورها أساساً من المبادىء والمعايير الاقتصادية وإلا مع توافر البيانات والمعلومات المحاسبية الدلالة الاقتصادية الملائمة لتحقيق الهدف منها .

علق على هذه العبارة موضحاً درجة الصلة ومقدار الإرتباط بين المحاسبة وعلم الاقتصاد.

الحالة الثانية :

تستعين المحاسبة بالعديد من الأساليب والأدوات الرياضية والاحصائية في شأن القياس المحاسبي ، والتحقق من دقته وصحة ما يترتب عليه من معلومات . اشرح .

الحالة الثالثة :

تقع المحاسبة في دائرة العلوم الاجتماعية أو الانسانية وإن كان لها بعض الروابط والصلات ببعض العلوم الطبيعية . اشرح .

الفصل الثالث

فى

المفاهيم والافتراضات والمعايير والمعتقدات الرئيسية فى المحاسبة المالية

١ - خطة الفصـــل :

تناولنا فى الفصل الأول الأهداف العامة للمحاسبة ووظائفها وفروعها ، كما وضحنا فى الفصل الثانى علاقة الصلة والارتباط بين المحاسبة وضروب المعرفة الأخرى. ويصبح من الضرورى أن نتعرف على مفهوم بعض المصطلحات الرئيسية في المحاسبة والتى سوف نعتاد على استخدامها فيما بعد ، كما يلزم التعرف على بعض الافتراضات الرئيسية التى تقوم عليها المحاسبة المالية بصفة عامة ، وتفهم بعض المعايير الأساسة التى تعمل فى اطارها ، وذلك بالإضافة الى بعض المعتقدات العرفية التاريخية التى ما زالت تؤثر فى المحاسبة المالية حتى وقتنا هذا . وسوف نتناول كل من هذه الأمور بقليل من التفصيل والإيضاح فى هذا الفصل تاركين بيان أثارها على أهداف ووظائف وإجراءات المحاسبة لما يلى ذلك من دراسة فى هذا الكتاب .

٢ - بعض التعاريف الرئيسية :

نستعرض فيما يلى توضيح مفهوم بعض المصطلحات الضرورية لتفهم المبادىء والإفتراضات والمعتقدات الأساسية فى المحاسبة المالية .

الوحدة المحاسبية : حيث قمنا بتعريف المحاسبة بأنها وسيلة منظمة للحساب فلابد وأن يكون هذا الحساب لشىء معين ولغرض معين . والشىء المعين هو الأحداث والمعاملات والوقائع الاقتصادية . وحيث أن هذه تقع فى كل المجتمعات وتتم

بين عدد كبير من الأفراد والمشروعات فإن هذا المحاسب المنظم لابد وأن يخص معاملات فرد معين ، أو مشروع معين حتى يصبح ممكناً من ناحية ، ومفيداً من ناحية أخرى . وهذا الفرد أو المشروع يطلق عليه الوحدة المحاسبية . فالوحدة المحاسبية إذن هي مشروع اقتصادى يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو خدمياً أو مهنياً ، ومن ثم فهى تعتبر منتجاً للسلع والخدمات الاقتصادية القادرة على اشباع رغبات الأفراد . ويتراوح مدى تشتت ملكية الوحدة المحاسبية من فرد واحد إلى عدد كبير جداً من الأفراد . فهى قد تكون مملوكة مثلاً لفرد واحد ويطلق عليها فى هذه الحالة **المشروع الفردى** ، وقد تكون مملوكة لعدد من الأفراد بالمشاركة ، ويطلق عليها **شركة أشخاص** ، كما قد تكون مملوكة لعدد كبير من الأفراد بالمساهمة ، ويطلق عليها **شركة المساهمة** ، كما قد تكون الوحدة المحاسبية تابعة لهيئة أو جهة حكومية أو غير حكومية . وهى من وجهة النظر المحاسبية لها شخصيتها المعنوية المستقلة إستقلالاً تاماً عن ملاكها بصرف النظر عن الشكل أو الكيان القانونى لها ، وتمثل مركز الإهتمام الذى يدور حوله النظام المحاسبى .

الفترة المحاسبية : برغم أن عمليات المشروع الذي يعد بمثابة وحدة محاسبية يفترض إستمرارها ، كما سوف نرى فيما بعد ، فإنه يلزم للمعلومات المحاسبية حتى تؤدى الغرض منها أن يتم إعدادها وتقريرها على فترات دورية . فتقوم المحاسبية بإظهار نتائج عمليات المشروع التى تمت خلال فترة زمنية معينة حتى يتمكن القائمون على إدارة المشروع من الوقوف على مدى تقدمه فى طريقه إلى تحقيق أهدافه ، ويخططون لما يجب عليهم عمله فى ضوء ما تم ، كما يتمكن الملاك من التوقف على مقدار العائد على رؤوس أموالهم المستثمرة فى المشروع كأساس لأتخاذ القرارات المناسبة فى هذا الشأن ، كما تقوم المحاسبة بإظهار المركز المالى للمشروع من حيث ما يقع فى حوزته من أصول أو موارد وما يقع على عاتقه من إلتزامات وحقوق ملكية فى تاريخ معين . ويطلق على الفترة الزمنية التى تقوم المحاسبة بإظهار نتائج العمليات لها وإظهار المركز المالى فى نهايتها ، إصطلاح « الفترة المحاسبية » . وتكون الفترة المحاسبية لأغراض المحاسبة المالية فى العادة سنة ميلادية كاملة يختلف تاريخ بدايتها من نشاط إلى آخر ، ما لم تكن هناك ظروف خاصة تستدعى أن تكون الفترة المحاسبية

أطول أو أقل من سنة ميلادية .

الأصول : الأصول هي مجموعة الموارد الإقتصادية المملوكة للوحدة المحاسبية والمتاحة للاستخدام في نشاطها . وقد تكون الأصول في شكل موارد إنتاجية طويلة الأجل مثل الأراضي والمباني والآلات والمعدات ووسائل النقل والإنتقال ، ويطلق عليها في هذه الحالة أصول ثابتة . كما قد تكون الأصول في صورة نقدية سائلة أو يمكن تحويلها إلى نقدية سائلة في فترة زمنية قصيرة ، مثل المخزون من المواد والبضاعة، ومديونيات الغير للوحدة المحاسبية كعملائها مثلاً ، والنقدية الموجودة في خزائنها وفي حساباتها في البنوك ، ويطلق عليها في هذه الحالة الأصول المتداولة . وعلى هذا فأساس التفرقة بين الأصول الثابتة والمتداولة هي درجة سيولتها أو قابليتها للتحول إلى نقدية سائلة في فترة زمنية قصيرة نسبياً . ويلاحظ أن الأصول الثابتة لا يتم إقتنائها لغرض إعادة بيعها وإنما لغرض إستخدامها في نشاط المشروع على مدار حياتها الإنتاجية . كما يطلق على الأصول الثابتة مضافاً إليها المخزون بإختلاف أنواعه الأصول غير النقدية لأن لها كيان عيني ولها قيمة اقتصادية ذاتية كامنة فيها ، ويطلق على باقي الأصول المتداولة الأصول النقدية لأنها تمثل حقوقاً نقدية في صورة وحدات نقدية معينة . ومن ثم نجد أن القيمة الإقتصادية للأصول غير النقدية تتقلب تبعاً لتقلبات الطلب والعرض عليها ، بينما القيمة الاقتصادية للأصول النقدية تتوقف على التقلبات في قوتها الشرائية.

الخصوم : الخصوم تمثل حقوقاً للغير بما فيهم الملاك في أصول الوحدة الإقتصادية ، وتتساوى معها دائماً في المقدار . ويمثل ما يتبقى من الأصول بعد استبعاد إلتزامات الوحدة السارية للغير ، حقوق ملاكها فيها ، ويطلق عليه حقوق الملكية . وبذلك تنقسم الخصوم إلى قسمين : الأول يمثل حقوق الملكية ، والثاني يمثل الإلتزامات .

وتشمل حقوق الملكية على القيمة المالية للموارد الإقتصادية التي يقدمها الملاك كرأس مال الوحدة لتمكينها من مزاولة نشاطها ، وعلى ما تقوم الوحدة بتحقيقه من الأرباح يتقرر الإحتفاظ بها فيها كتعزيز لمركزها المالي وتوسيعاً لنشاطها والتي يطلق عليها أرباحاً محجوزة . ولا تلتزم الوحدة الإقتصادية برد حقوق الملكية مادام نشاطها

مستمراً حيث لا ترتبط حقوق الملكية بتاريخ محدد للوفاء . ويمكن لحقوق الملكية أن تتغير في المقدار نتيجة تراكم الأرباح المحتفظ بها ، أو كنتيجة لزيادة رأس المال أو إنخفاضه في ظل ظروف معينة وبشروط معينة .

أما الإلتزامات فهي تمثل الإئتمان الذي يقدمه الغير للوحدة المحاسبية في صورة موارد مالية لأجل مسمى أو غير مسمى وعلى سبيل الدين . وهي تشمل القروض التي تحصل عليها الوحدة من الغير كالبنوك مثلاً ، وسواء كانت طويلة الأجل أو قصيرة الأجل ، وتشمل مديونية الوحدة لمورديها ومستحقات العاملين فيها من أجور وإيجارات لم تسدد بعد ، وما شابه ذلك .

الميزانية العمومية – قائمة المركز المالي : الميزانية العمومية هي كشف أو قائمة تظهر أصول الوحدة ومكوناتها ومقدارها ، وخصوم الوحدة ومكوناتها ومقدارها ، في تاريخ معين . ويطلق عليها « الميزانية » لأنها تتخذ في إحدى أشكالها صورة كشف له جانبين متساويين ومن ثم متوازنين من ناحية ، كما يطلق عليها « عمومية » من ناحية أخرى ، لأنها تتضمن الآثار العامة لجميع نتائج عمليات المشروع كما وصل إليه الوضع في تاريخ معين . ويطلق عليها أيضاً قائمة المركز المالي لأن الهدف الرئيسي من إعدادها هو إظهار « حقيقة » المركز المالي للوحدة المحاسبية وقدرتها على الإستمرار في نشاطها والوفاء بإلتزاماتها . وتعتبر الميزانية العمومية Balance Sheet أو قائمة المركز المالي Statement of Financial Position من أهم التقارير التي تنتجها المحاسبة المالية .

الإيرادات : يزاول المشروع نشاطه بإنتاج السلع والخدمات وبيعها لمن يرغب فيها من العملاء . وتمثل مبيعات المشروع من السلع التي ينتجها أو يتجر فيها أو من الخدمات التي يؤديها ، المصدر الرئيسي للإيرادات التي يحصل عليها من مزاولة نشاطه . ويمكن القول بصفة عامة أن الايرادات تتمثل في مقدار الزيادة أو الإضافة التي تطرأ على أصول المشروع نتيجة مزاولة العمليات الإنتاجية أو التجارية وسواء كانت هذه الزيادة في شكل أصول غير نقدية كالمخزون مثلاً أو في شكل أصول نقدية ، وبشرط أن لا يقابلها زيادة في رأس المال أو في إلتزامات المشروع للغير . ويتم قياس الإيرادات

بالقيمة المالية للأصول التى تتراكم لدى المشروع أو الحقوق التى تنشأ له قبل الغير مقابل تبادل ما ينتجه من سلع وخدمات مع الغير . ومن أمثلة هذه الإيرادات قيمة مبيعات البضاعة وتأدية الخدمات للغير ، وفوائد القروض الممنوحة للغير ، وما شابه ذلك

التكلفة : التكلفة تتمثل فيما يتكبده المشروع من تضحيات بأصول أو بقيام التزامات عليه للغير فى سبيل الحصول على أصول أخرى ، سواء كان ذلك لأغراض استخدامها فى العملية الإنتاجية أو لأغراض إعادة بيعها ولكنه يشترط أن تكون هذه الأصول غير نقدية . فمثلا قيام المشروع بشراء آلات نقداً يترتب عليه زيادة الأصول غير النقدية ، وانخفاض قيمة النقدية عما كانت عليه قبل هذا التصرف . كما يؤدى قيام المشروع بشراء سيارات مثلاً على الحساب الى نشأه التزام عليه يجب الوفاء به فى تاريخ معين .

المصروفات : هى كل التكاليف التى تستنفد فى سبيل الحصول على الإيرادات، أو هى الأصول التى تستنفد أو تستخدم فى سبيل الحصول على إيرادات . كتكلفة البضاعة التى يتم بيعها مثلاً . فهى تتحول إلى مصروف مقابل الحصول على الإيرادات التى تتمثل فى سعر البيع . وكذلك الإيجار والأجور والمرتبات والنور والمياه وما إلى ذلك تعتبر من قبيل المصروفات اللازمة للحصول على الإيرادات .

الربح : هو ناتج مقابلة الإيرادات التى يحصل عليها المشروع خلال فترة زمنية معينة مع المصروفات المتعلقة بتلك الإيرادات . أى هو الفرق بين الإيرادات والمصروفات بشرط زيادة الإيرادات عن المصروفات . أما إذا كانت المصروفات تزيد عن الإيرادات فإن الفرق الناتج عن المقابلة يكون خسارة .

الحساب الختامى : هو حساب يوضح بنود الإيرادات ومقدارها وبنود المصروفات ومقدارها وناتج مقابلتهما (أى الفرق بينهما) من أرباح أو خسائر . وهو يظهر النتائج الإجمالية لعمليات المشروع لفترة زمنية معينة هى فى العادة الفترة المحاسبية.
وتكون نتيجة المقابلة أرباحاً إذا كانت الإيرادات تزيد عن المصروفات ، اما إذا حدث العكس فتكون نتيجة المقابلة خسارة . ويمكن أن ينقسم الحساب الختامى إلى عدد

من الحسابات يظهر كل منها نتيجة أعمال مرحلة معينة من عمليات المشروع كما سيرد شرحه فيما بعد .

٣ - الافتراضات المحاسبية :

تقوم المحاسبة على مجموعة من الإفتراضات التى تساعد فى تحديد إطارها وتيسير أداء وظائفها وتبسط من إجراءاتها . كما تقوم المحاسبة على عدة منطلقات أساسية تمثل الإطار النظرى للتوفيق بين وظائف المحاسبة وأهدافها وتمثل المعايير التى يركن إليها المحاسب فى أداء عمليه بصدد توفير بيانات ومعلومات محاسبية تتلاءم مع الفرض المستهدف منها . كما يوجد أيضاً عدد من المعتقدات التاريخية التى صاحبت المحاسبة فى مراحل تطورها وما زالت تؤثر فى إجراءات الممارسة العملية للمحاسبة حتى وقتنا هذا . ورغم أن غالبية الكتابات المحاسبية لا تفرق بين الإفتراضات Assumptions والمنطلقات أو المعايير Postulates or Standards ، والمعتقدات Conventions ، إلا أننا سوف نقوم بمعالجة كل منها على حدة لإختلاف مفهومها وأهدافها . ونتناول الافتراضات المحاسبية فى هذا البند على أن نتناول المنطلقات والمعتقدات فى البنود التى تليه .

(أ) افتراض استقلال الوحدة المحاسبية :

يفترض المحاسب أن الوحدة المحاسبية تعد مستقلة عن أصحاب المصلحة فيها . وعلى هذا الأساس فإن البيانات والمعلومات المحاسبية يتم إعدادها وتوفيرها من وجهة نظر الوحدة المحاسبية ولها ، حيث تمثل موضوع الإهتمام فى المحاسبة المالية . ومن ثم فإن الوحدة المحاسبية تعتبر نواة النظام المحاسبى الذى يتم تصميمه لها بحيث يغطى الأنشطة التى تقوم الوحدة بمزاولتها ويعكس العمليات التى تكون بنفسها طرفاً فيها ، وذلك دون النظر للأنشطة الخاصة بأصحاب المصلحة فيها . فالوحدة المحاسبية إذن هى كيان معنوى مستقل يفترض امكانية تعامله مع الكيانات الأخرى سواء كانت حقيقية كالأفراد أو معنوية مثل المصالح والهيئات الحكومية أو الوحدات المحاسبية الأخرى

(ب) افتراض استمرار الوحدة المحاسبية :

يفترض المحاسب أن الوحدة المحاسبية مستمرة فى عملياتها فى المستقبل ، ما لم يقم الدليل على عكس ذلك . ويعتبر هذا الإفتراض أساسياً لتبرير أسس وقواعد القياس والتقييم المحاسبية ، وخاصة ما يتعلق منها بالأصول الثابتة . فقد جرى العرف المحاسبى مثلا عند قياس المركز المالى للمشروع على أن يأخذ المحاسب بالقيم التاريخية للأصول المختلفة ولا يهتم بقيمتها التبادلية فى السوق فى تاريخ إعداد القائمة ، وذلك زعماً بأن المشروع لا تهمه القيم التبادلية لهذه الأصول ما دام مستمراً فى عملياته فى المستقبل ومن ثم لن يقوم ببيعها فى الحال ، وإنما سوف يستمر فى استخدامها .

(جـ) افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود :

تقوم المحاسبة المالية تقليدياً ، وما زالت فى أغلب الأحوال ، على إفتراض أن وحدة القياس المحاسبى – وهى النقود – ثابتة القيمة على مر الزمن ، أو أن التقلبات التى تطرأ على قيمتها تعتبر من الضآلة فى معظم الأحيان بحيث لا تؤثر فى صحة القياس المحاسبى لو أفترض ثبات قيمتها ، ومن ثم يمكن تجاهلها . وعلى هذا الأساس يمكن للمحاسب أن يجمع تكلفة أصول مشتراه منذ عشر سنوات مثلاً على تكلفة أصول تم شراءها اليوم ليحصل على رقم يزعم أنه متجانساً فى وحدات قياسه تأسيساً على هذا الإفتراض . وقد أصبح إفتراض ثبات قيمة النقود مثار جدل شديد منذ الحرب العالمية الثانية وما زال . فالقوة الشرائية للنقود أصبحت فى إنخفاض مستمر فى كل دول العالم بشكل لا يمكن معه القول أن التقلبات فى قيمتها ضئيلة يمكن تجاهلها . وقد أصبح أمر تعديل البيانات المحاسبية للتقلبات فى القوة الشرائية للنقود (المستوى العام للأسعار) من الأمور المرغوبة والواجبة بحيث يقتضى ضرورة إسقاط هذا الإفتراض . وقد عدلت العديد من الممارسات فى عدد من الدول المتقدمة عن هذا الفرض بطرق متفاوتة للتغلب على أثر مشكلة التقلبات فى المستوى العام للأسعار على مصداقية المعلومات المحاسبية . وسوف يكون هذا الموضوع محل دراسة محاسبية متقدمة وبالتالى لن نتعرض للجدل المحاسبى بشأن هذه المشكلة الآن .

٤ - المنطلقات أو المعايير المحاسبية :

سبق أن ذكرنا أن المعايير والمنطلقات المحاسبية هي التي تربط الوظيفة بالهدف أو هي وسيلة التوفيق بين الأداة والغاية . وحيث عرفنا المحاسبة وظيفياً في الفصل الأول على أنها نظام للقياس ونظام للاتصال يهدف إلى توفير بيانات ومعلومات وقتية وصالحة لإتخاذ القرارات ، فإن هذا يستدعي منا أن نوضح المنطلقات والمعايير التي تربط كل من وظيفتي القياس والإتصال بالهدف المرغوب التوصل إليه على الوجه الأكمل ولو من الناحية النظرية . ولعل المعايير والمنطلقات التي قدمتها جمعية المحاسبة الأمريكية في سنة ١٩٦٦ تعد بحق من أفضل ما يوجد في الفكر المحاسبي في هذا الشأن . أما من الناحية العملية ، أي الممارسة الفعلية ، فيحكمها ما يسمى بالمبادىء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (من الممارسين طبعاً) . بمعنى آخر فإن المعايير تنظم ما يجب أن يكون ، بينما المبادىء المقبولة قبولاً عاماً تحكم ما هو كائن فعلاً . وسوف نعرض في هذا البند للمنطلقات والمعايير ، ونعرض المبادىء في البند التالي . وفيما يلي عرض مختصر لمعايير الجمعية[1] :

أولاً : معايير القياس :

وهي تتكون من أربعة معايير أساسية مرتبة على حسب درجة أهميتها وذلك على النحو التالي :

(أ) الصلاحية للغرض المستهدف منها Relevance

(ب) القابلية للتحقق منها Verifiability

(جـ) الإلتزام بالموضوعية Freedom from Bias

(د) القابلية للقياس الكمي Quantifiability

وسوف نتناول كل من هذه المعايير من حيث المفهوم والمضمون والأثر على أهداف ووظائف المحاسبة وذلك بقليل من الإيضاح :

(1) Committee on Basic Accounting Theory, A Statement of Basic Accounting Theory, (The American Accounting Association, 1966), pp. [illegible]

(أ) الصلاحية للغرض المستهدف منها :

يقتضي هذا المعيار أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطاً وثيقاً من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الغرض الذي يتم إعدادها من أجله . ولما كانت المعلومات المحاسبية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم أهدافاً متعددة لمجموعات مختلفة من المستفيدين تتباين إحتياجات كل منهم من المعلومات تبايناً شديداً ، فإن الأمر يقتضي – تطبيقاً لهذا المعيار – إفتراض أهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها من جانب من يستفيدون عادة من هذه المعلومات . وهذا هو ما يحدث فعلاً في المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي .

ويتعين علينا الإعتراف في هذا المجال أن التطبيق والممارسة العملية في المحاسبة المالية حتى وقتنا الحاضر تتقيد بعدد من القواعد والإفتراضات المحاسبية ، التي درج العرف المحاسبي على إستخدامها لفترة طويلة والتي أصبحت معروفة بالمبادىء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، وتقلل من صلاحية المعلومات المحاسبية للغرض المستهدف منها بدرجة كبيرة ، وقد تؤدي في بعض الأحيان إلى عدم صلاحيتها على الإطلاق . رغم ذلك فلن نستطيع تناول هذا الموضوع بالجدل والتحليل على هذا المستوى المبتدئ من الدراسة .

(ب) القابلية للتحقق منها :

معيار القابلية للتحقق في مجال المحاسبة المالية يعني ضرورة وجود أدلة اثبات موثوق فيها لمخرجات نموذج القياس من معلومات وتتمثل هذه الأدلة عادة في مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها للمصدر . غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني أن تتوافر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من صفات بحيث يجعل منها أساساً سليماً لإتخاذ القرارات ، وبحيث يمكن اتخاذ نفس القرار إستناداً إلى نفس المعلومات رغم إمكانية إختلاف الأشخاص القائمين بإتخاذه . ويعني ذلك وجود دلالة محددة ومعينة لها إستقلالها الذاتي للمعلومات المحاسبية بصرف النظر عن شخصية الفاحص

أو المستفيد من هذه المعلومات .

وبالتالى فإن تعدد الدلالات يعن إنحرافاً عن المعيار مما يقتضى إتخاذ ما يلزم من إجراءات لتصحيح الوضع . ويعتبر هذا المعيار صفة أساسية وهامة يجب أن تتوافر فى المعلومات المحاسبية . وكما هو الحال بالنسبة للمعيار السابق ، فإن التطبيق والممارسة العملية فى مجال المحاسبة المالية فى وضعها الراهن لا تلتزم بهذا المعيار بهذه الصورة الواسعة وإنما تسعى إلى الإلتزام بالتحقق فى مفهومه الضيق السابق الإشارة إليه .

(جـ) الإلتزام بالموضوعية :

ويعنى بالموضوعية فى التطبيق والممارسة المحاسبية الابتعاد عن الحكم الشخصى بقدر الإمكان ، والإستناد على مصادر حقيقية للبيانات والمعلومات المحاسبية . والموضوعية بهذا المفهوم هى توأم التحقق ووجهه الآخر ويطلق عليهما فى كثير من الأحيان قاعدة وجود الدليل الموضوعى . ولا يختلف مدلول هذا المعيار من وجهة نظر الجمعية كثيراً عن مدلوله التقليدى ، وإن كان يعنى من وجهة نظرها أن لا تكون المعلومات المحاسبية منحازة لصالح مجموعة من المستفيدين على حساب المجموعات الأخرى ، الأمر الذى يتعين معه أن تكون هذه المعلومات واقعية .

(د) القابلية للقياس الكمى :

جرت العادة على إستخدام الأساس النقدى كمعيار القياس الوحيد الذى يتم إتباعه فى إعداد التقارير والقوائم المحاسبية ، وخاصة منها ما ينتج عن المحاسبة المالية . وكان ذلك نتيجة حتمية لعدم إمكانية إستخدام مقاييس كمية أخرى لقياس التغيرات المحاسبية ، وتلخيص وعرض البيانات المتعلقة بها والمعلومات الناتجة عنها ، وذلك لاختلاف طبيعة العناصر المكونة لهذه التغيرات وعدم تماثلها . ولما كان الإلتزام بالقياس النقدى يؤدى فى الكثير من الأحيان إلى استبعاد بيانات ومعلومات مفيدة ويمكن قياسها بمقاييس كمية أخرى ، وتكون فى العادة بيانات ومعلومات لازمة لايضاح وعلاج التشوهات الناتجة عن الإعتماد على المقياس النقدى دون غيره ، فإن هذا المعيار قد امتد بحدود البيانات والمعلومات المحاسبية إلى التعامل فى كل البيانات التى يمكن

قياسها قياساً كمياً وانتاج المعلومات التى يمكن قياسها كمياً ، بصرف النظر عن إمكانية قياسها نقدياً . ورغم ذلك فما زالت المحاسبة المالية تعتمد بصفة مطلقة على القياس النقدى دون غيره من المقاييس الكمية .

وتحدد هذه المعايير الأربعة الإطار العام لنظام القياس المحاسبى وأهدافه وأركانه والشروط اللازم توافرها فى البيانات التى يتعامل معها ، والمعلومات الناتجة عنه . ولما كانت وظائف المحاسبة لا تقتصر على القياس وإنما تتضمن أيضاً الاتصال ، بمعنى توصيل البيانات والمعلومات الناتجة من القياس للراغبين فيها فى الوقت الملائم وفى الصورة المناسبة وبالدلالة التى تتفق مع الحاجة إليها ، فقد أوردت جمعية المحاسبة الأمريكية أيضاً خمسة معايير لتحديد الإطار العام لوظيفة الاتصال . ورغم أن الجمعية أطلقت عليها « إرشادات الاتصال » Communication guidelines تمييزاً لها عن معايير القياس الأربعة السابقة إلا أنها تعد من وجهة نظرنا فى مرتبة المعايير .

ثانيا : معايير الاتصال :

(أ) التوافق مع الإستخدامات المتوقعة Approriateness to expeced use

(ب) إظهار العلاقات الهامة Disclosure of significant relationhips

(جـ) الأفصاح عن المعلومات البيئية Inclusion of environmental information

(د) توحيد الممارسة فى الوحدة المحاسبية وبين الوحدات المحاسبية .

Uniformity of Practice within and among entities

(هـ) ثبات وتناسق أساليب الممارسة على مر الزمن : Consistency of Practice through time

وسوف نتناول كل من هذه المعايير من حيث المفهوم والمضمون وعلاقته بمعايير القياس والهدف وذلك على النحو التالى :

(أ) التوافق مع الاستخدامات المتوقعة :

ولهذا المعيار علاقة وثيقة بمعيار الصلاحية للهدف . ويستدعى هذا المعيار وجود دائرة الاتصال المتبادل بين القائمين على النظام المحاسبى والراغبين فى المعلومات [illegible] بحيث يتمكن [illegible] التعرف على [illegible]

والمعلومات المحاسبية ، ويحدد على هذا الأساس الخصائص التي يجب توافرها فيها بحيث تتفق مع هذه الإستخدامات . كما يجب أن تكون عملية الإتصال المتبادل مستمرة بحيث يتمكن القائمون على النظام المحاسبي من معرفة ما يطرأ من تغيرات على إستخدامات البيانات والمعلومات المحاسبية ليتم تطويرها بحيث تظل في حالة توافق مستمر مع الاستخدامات المتغيرة .

وبرغم أن هذا الوضع المثالي يتوفر بدرجة مقبولة في بعض مجالات المحاسبة كمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ، إلا أنه لا يتوفر إلا في حدود ضيقة جداً في الممارسة العملية في مجال المحاسبة المالية . فالشكل التقليدي للحسابات الختامية والميزانية العمومية ظل كما هو عليه منذ فترة طويلة من الزمان ، كما أن المحتوى من البيانات والمعلومات لم يتطور ، وما زالت المفاهيم التقليدية تفرض سيطرتها . وقد أدت هذه الأوضاع إلى ظهور طبقة جديدة يطلق عليها « المحللون الماليون » تتركز مهامهم في تحليل وتنسيق البيانات والمعلومات التي تنتجها المحاسبة المالية ووضعها في الصورة التي تتفق مع الإستخدامات المرغوب فيها منها ، وقد أدى ذلك إلى تشويش دائرة الاتصال المتبادل التي يستوجب الأمر وجودها بين القائمين على النظام المحاسبي والراغبين في المعلومات المحاسبية بوجود هذه الطبقة من الوسطاء ، وهو الأمر الذي أدى بدوره إلى إرتفاع تكلفة الحصول على المعلومات المحاسبية الصالحة للغرض المستهدف منها .

ب) إظهار العلاقات الهامة :

يمثل هذا المعيار أحد الخصائص الواجب توافرها في التقارير والقوائم المحاسبية ، ويعني أن البيانات والمعلومات التي تتضمنها هذه التقارير والقوائم يجب أن تعكس بأقصى درجة ممكنة من الصدق والأمانة الموضوعية الأحداث والآثار التي يتم إعداد التقارير أو القوائم عنها ، كما يجب تنسيق البيانات والمعلومات بالطريقة التي تظهر العلاقات الهامة بين مكوناتها المتعددة . ويعد هذا المعيار أحد مقاييس قدرة البيانات والمعلومات المحاسبية على إظهار خصائص ومواصفات موضوع التقرير بحيث لا تتسبب في إتخاذ قرار خاطيء بشأنه . وعلى هذا الأساس فإن هذا المعيار يتطلب إظهار البيانات والمعلومات المحاسبية التي قد تؤثر في إتخاذ قرار معين بشأن الوحدة المحاسبية وتقرير العلاقات التي قد تكون قائمة بين جزئياتها . ويعتبر هذا المعيار أحد المقاييس الأساسية

التى يستند إليها المراجع الخارجى فى التحقق من مدى قدرة البيانات والمعلومات التى تظهرها القوائم والحسابات الختامية فى المحاسبة المالية على إظهار حقيقة المركز المالى ونتيجة عمليات الوحدة المحاسبية .

(جـ) الأفصاح عن المعلومات البيئية :

سبق أن أوضحنا أن المحاسبة تتعامل أساساً فى البيانات والمعلومات التى يمكن التعبير عنها فى صورة كمية. وعرفنا أن التعبير الكمى فى المحاسبة المالية بالذات يقوم على أساس القياس النقدى للعمليات التى تكون الوحدة المحاسبية طرفاً فيها ، وقياس أثر هذه العمليات على نتيجة عمليات الوحدة ومركزها المالى . وقد لا تكفى المعلومات المحاسبية الناتجة عن ذلك بصدد تمكين المستخدم لها أو المستفيد منها من تفهم وتبرير أوضاع الوحدة المحاسبية كما تظهرها القوائم والتقارير المحاسبية دون التعرف على ظروف العمل التى أحاطت بها وأثرت فى نشاطها خلال الفترة التى يتم إعداد التقارير عنها . فقد تظهر نتيجة عمليات المشروع عن سنة معينة خسائرا جسيمة نتيجة ظروف غير طبيعية لا يتوقع استمرارها فى المستقبل ولا يمكن للمشروع التحكم فيها ، فإذا لم يعرف قارىء التقارير المحاسبية هذه الحقيقة فقد يتخذ قراراً غير صحيح بشأن علاقته بالمشروع ، ولذلك يتطلب هذا المعيار أن تظهر القوائم والتقارير المحاسبية كل المعلومات المتعلقة بالظروف المحيطة بالمشروع والمؤثرة فى نشاطه بصورة ملموسة حتى تكتمل دلالة للمعلومات التى تظهرها هذه التقارير والقوائم .

(د) توحيد الممارسة فى الوحدة المحاسبية وبين الوحدات المحاسبية :

ويطلق على هذا المعيار معيار التوحيد المحاسبى ، والذى يتضمن توحيد الأسس العامة والقواعد الأساسية والإجراءات الرئيسية التى يسترشد بها المحاسب فى تحقيق أهداف المحاسبة بحيث يصبح للبيانات والمعلومات المحاسبية دلالة موحدة . وهذا الأمر يعتبر ضرورياً حتى تتحقق أكبر فائدة من البيانات والمعلومات المحاسبية للمستفدين منها . وقد جرى العرف فى المحاسبة المالية على تعدد القواعد والإجراءات المحاسبية التى تتعلق بنفس الموضوع واختلاف دلالات البيانات والمعلومات التى تنتج عن كل منها ، الأمر الذى قد يؤدى إلى تضليل قراء القوائم المالية فى كثير من الأحيان . ولما كانت

القوائم والتقارير المحاسبية تمثل رسائلاً تتضمن ملخصاً عن عمليات المشروع وتعكس نتيجة نشاطه ، فإنه يلزم أن يكون لها دلالة معروفة ومحددة لا تختلف من مشروع إلى آخر على حسب هوى القائمين على النظام المحاسبي فيه . وإلا لما استطاع المستثمر مثلاً أن يتخذ قراراً سليماً بشأن المفاضلة بين المشروعات المختلفة لأغراض إستثمار أمواله ، ولما استطاع المقرض أن يتخذ قراراً محدداً بصدد إقراض مشروع معين دون مشروع آخر . ورغم ما للتوحيد المحاسبي من أهمية بالغة في إضفاء صفة الدلالة الموحدة على البيانات والمعلومات المحاسبية ، فإن الإتفاق عليه ما زال مثار جدل شديد لن نتعرض لمناقشته في هذا المقام . ويكفي أن نعرف أنه في مجاله إلى الانتشار بقوة القانون ، حماية للمستفيدين من المعلومات المحاسبية ، وخاصة في الدول التي تتبع نظام التخطيط الاقتصادي لمواردها .

(هـ) ثبات وتناسق أساليب الممارسة على مر الزمن :

ويتطلب هذا المعيار الثبات على الأسس والقواعد والإجراءات المحاسبية التي يتم إتباعها في الوحدة المحاسبية بمرور الزمن ، حيث أن ذلك يسهل من عملية التتبع الزمني لمدى تقدم الوحدة في تحقيق أهدافها على أساس من المعلومات ذات الدلالة الموحدة . ولا يعني هذا المعيار عدم إمكانية الخروج عن قاعدة محاسبية معينة كانت مفضلة في ظل ظروف معينة إلى قاعدة أخرى تعد أفضل في ظل ظروف أخرى . فهنا يعتبر من الأمور الممكنة والمرغوبة إذا كان الهدف يقتصر على الرغبة في زيادة منفعة المعلومات المحاسبية دون التضليل . ويجب في هذه الحالة أن تحتوي التقارير المالية ما يفيد بالخروج عن القاعدة السابق إتباعها وتحديدها ، ومبررات هذا الخروج ، والقاعدة الجديدة التي يتم إتباعها في الوقت الحالي .

٥ - المعتقدات العرفية[١] :

تعد المعايير التي تعرضنا لها في البند السابق حديثة العهد ولم تحتل مكانتها في

---

(١) يطلق عليها المبادىء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وسوف يقتصر هنا على عرض ما يلزم من هذه المبادىء لهذه المرحلة المبدئية من الدراسة ، تحت مسمى الأعراف . ونتناول هذا الموضوع تفصيلياً في المحاسبة المالية المتوسطة ، وهي التي تلي هذه المرحلة المبدئية .

مجال الممارسة العملية بصورة ملموسة بعد . فما زالت الممارسة العملية فى المحاسبة المالية تسترشد ببعض القواعد المتعارف عليها بين المحاسبين تاريخياً ، والتى لا ترقى فى الواقع إلى مستوى المعايير ، ولكنها أصبحت بمرور الزمن بمثابة معتقدات عرفية تاريخية جامدة تحظى بالقبول العام فى التطبيق المحاسبى . والواقع أن تمسك المحاسبين بهذه الأعراف ، مثلها فى ذلك مثل الافتراضات المحاسبية ، يرجع أساساً إلى أنها تيسر وظيفة المحاسب ، وتمكنه من التهرب من الحاجة إلى التغيير ليتلاءم مع احتياجات العصر إلى معلومات تتناسب مع إتخاذ القرارات المختلفة . وسوف نستعرض بعض أهم هذه الأعراف بإختصار ، حيث سوف نضطر للإلتزام بها مسايرة للعرف فى هذه المرحلة المبدئية من الدراسة ، تاركين موضوع التأسيس العلمى لها والخروج عليها للمراحل المتقدمة .

(أ) عرف التكلفة التاريخية :

يلتزم القياس المحاسبى لعناصر الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات تقليدياً بعرف التكلفة التاريخية . وهذا يعنى أنه بصرف النظر عما يطرأ من تقلبات فى القيمة الاقتصادية لأصول المشروع أو التزاماته ، أو فى القيمة الاقتصادية لعناصر المصروفات أو الإيرادات ، فإنها تظهر فى السجلات والقوائم والتقارير المحاسبية دوماً بتكلفتها الأصلية تاريخياً . فإذا اشترى المشروع آلة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه مثلاً فى بداية السنة وأصبحت قيمة هذه الآلة فى نهاية السنة ١٥٠٠٠ جنيه فإنها تظل تظهر فى السجلات المحاسبية بتكلفتها التاريخية وقت الحصول عليها وهى ١٠٠٠٠ جنيه وتستنفد خدماتها على هذا الأساس . ورغم تعرض هذا العرف إلى النقد الشديد حيث يمثل حجر عثرة فى سبيل توفير الدلالة الاقتصادية للمعلومات المحاسبية ، إلا أنه ما زال يحظى بالقبول العام فى التطبيق المحاسبى فى مجال المحاسبة المالية .

ويختلف هذا العرف من حيث المضمون عن إفتراض ثبات القوة الشرائية للنقود التى تمثل وحدة القياس الأساسية فى المحاسبة المالية . ولا يعنى تعديل البيانات المحاسبية للتقلبات فى القوة الشرائية للنقود بإسقاط إفتراض ثباتها خروجاً على عرف التكلفة التاريخية ، وإنما يعنى قياس التكلفة التارخية بوحدة قياس موحدة . أما الخروج على

عرف التكلفة التارخية فيقتضى قياس القيم الاقتصادية حتى لو كانت القوة الشرائية للنقـود ثابتـة .

ب – عرف تحقق الإيرادات محاسبياً :

تدعو الحاجة إلى معلومات محاسبية للتوقف على نتائج المشروع – الذى يمثل الوحدة المحاسبية – إلى ضرورة القياس الدورى لنتائج عملياته . ويتم هذا القياس عن كل فترة من الفترات المحاسبية السابق تعريفها رغم إفتراض إستمرار عمليات المشروع . وتمثل الإيرادات عن الفترة المحاسبية نتيجة تفاعل عمليات وأنشطة المشروع المختلفة من شراء وإنتاج وتسويق . وامتداد هذه الأنشطة على مدار حياة المشروع واستمرارها يؤدى إلى ضرورة وجود قاعدة يسترشد بها المحاسب بصدد تحديد الإيرادات التى يمكن اعتبارها خاصة بفترة محاسبية معينة دون الفترات الأخرى . وهذه القاعدة العامة التى جرى العرف المحاسبى على إستخدامها هى تحقق الإيرادات محاسبياً عند اتمام عملية بيع السلعة أو الخدمة التى ينتجها أو يؤديها المشروع ، وذلك بصرف النظر عن كون عملية البيع نقداً أو بالأجل . فيقتضى هذا العرف إذن أن تتحقق الإيرادات محاسبياً بتمام واقعة بيع السلعة أو الخدمة التى تنتجها الوحدة المحاسبية للغير . ويرتبط هذا العرف بعرف التكلفة التاريخية إرتباطاً وثيقاً كما سوف يتضح فيما بعد .

(جـ) عرف المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات :

تتطلب عملية تحديد نتائج عمليات المشروع من أرباح أو خسائر ضرورة مقارنة الإيرادات التى يحصل عليها المشروع خلال الفترة المحاسبية ، والتى تتحقق محاسبياً طبقاً لعرف التحقق بالمصروفات التى تمت التضحية بها أو التكاليف التى تم إستنفادها فى سبيل الحصول على تلك الإيرادات . وهذا يستدعى ضرورة تتبع علاقة السببية بين الإيرادات وما يلزم لتحققها من مصروفات بصرف النظر عن توقيت سداد تلك المصروفات . فما دامت المصروفات والتكاليف المستنفدة ترتبط بالإيردات المحققة محاسبياً لفترة محاسبية معينة فيجب أن تتحمل هذه الفترة بتلك المصروفات

والتكاليف ، وهو ما يطلق عليه عرف المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات . وسوف تتضح آثار تطبيق هذه القاعدة فيما بعد فى شأن معالجة العمليات المستمرة .

(د) عرف التحفظ : أو الحيطة والحذر :

يرتبط هذا العرف إرتباطاً وثيقاً بالأعراف السابقة فى التطبيق العملى ، كما أنه يرر على أساس إفتراض إستمرار الوحدة المحاسبية وضرورة إظهار نتائج عملياتها على فترات دورية متقاربة . فالقياس القاطع والدقيق لنتائج عمليات المشروع يتطلب الانتظار حتى نهاية هذه العمليات ، بما يؤدى إلى أن القياس الفترى لهذه النتائج يكون فى أفضل صورة تقريباً . ويتضمن عرف التحفظ مراعاة الحيطة والحذر عند القياس الفترى لنتائج عمليات المشروع ويعنى أن يأخذ فى الحسبان كل الخسائر المحتملة وتستبعد كل الأرباح المحتملة والتى لم تتحقق بعد بصدد قياس هذه النتائج .ويوجه لهذا العرف الكثير من النقد على اعتبار أنه يفتقر للأساس العلمى مثله فى ذلك مثل عرف التكلفة التاريخية . كما أنه يتعارض مع عرفى التكلفة التاريخية والمقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات فيما يتم تطبيقه بصدده من بنود .

(هـ) عرف الموضوعية :

ويعنى ضرورة الإلتزام فى كل الأحوال بقيام دليل موضوعى على وجود عمليات تامة ومنجزة مؤيدة بالمستندات حتى يمكن التعامل معها محاسبياً . ويعتبر هذا العرف من السوائد الرئيسية لعرف التكلفة التاريخية وعرف تحقق الإيرادات محاسبياً بتمام واقعة البيع للغير . ويختلف هذا العرف من حيث المضمون عن معيار الإلتزام بالموضوعية الذى يمكن فى ظله الخروج على عرف التكلفة التاريخية وتحقق الإيرادات محاسبياً بتمام واقعة للبيع .

٦ - الخلاصـــــة :

تعرضنا فى هذا الفصل إلى تعريف بعض المصطلحات المحاسبية الهامة ، ثم أوضحنا الإفتراضات التى تقوم المحاسبة المالية عليها ، وانتقلنا إلى المعايير والمنطلقات التى

يجب على المحاسب الإسترشاد بها إذا كان للمحاسبة أن تؤدى وظائفها الخاصة بالقياس والإتصال على الوجه الأكمل . ومراعاة منا لما جرى عليه العرف المحاسبى التقليدى فى المحاسبة المالية ، وإعترافاً بأن المعايير والمنطلقات التى تبنيناها لم ينتشر تطبيقها بعد عملاً بحيث يمكن القول أنها أصبحت تحظى بالقبول العام فى التطبيق العملى والممارسة المحاسبية وجدنا أنه من الضرورى إستعراض بعض القواعد المحاسبية المتعارف عليها والتى تعد من وجهة نظر بعض الكتاب بمثابة معتقدات عرفية . وقد استعرضنا هذه القواعد دون جدال فيها تاركين هذا الموضوع لدراسات متقدمة . وتجدر الإشارة هنا إلى أن ما أطلقنا عليه الإفتراضات المحاسبية يعتبر من وجهة نظر العديد من الكتاب بمثابة قواعد عرفية شأنها شأن القواعد الأخرى ، كما يطلق عليها عادةً المبادىء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ! .

أسـئلة وحـالات

على الفصـل الثالث

أولا : الأسـئلة :

السـؤال الأول:

حدد المفهوم المحاسبي لكل من العناصر التالية : الوحدة المحاسبية ، الفترة المحاسبية، الأصول، الخصوم ، الميزانية العمومية ، الإيرادات ، التكلفة ، المصروفات ، الربح ، الحساب الختامي .

السـؤال الثاني :

وضح الدلالة المحاسبية لكل من الإفتراضات المحاسبية ، والمنطلقات أو المعايير المحاسبية ، والاعراف المحاسبية وذلك على نموذجي القياسي والاتصال المحاسبي .

السـؤال الثالث :

برر لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك :

(أ) يطلق مصطلح الوحدة المحاسبية على أى مشروع اقتصادى يزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا فقط .

(ب) ليس من الضرورى أن يكون انتاج الوحدة المحاسبية من السلع والخدمات ذات قيمة اقتصادية ملموسة ومن ثم فهى ليست محلاً للحساب المحاسبي .

(جـ) يؤدى تشتت ملكية الوحدة المحاسبية إلى تعدد أشكالها ودرجة استقلالها عن ملاكها .

(د) الفترة المحاسبية هي سنة ميلادية كاملة بصرف النظر عن بدايتها أو نهايتها.

(هـ) هناك علاقة وطيدة بين الفترة المحاسبية واستمرار الوحدة المحاسبية فى ممارسة نشاطها .

(و) للفترة المحاسبية أهمية خاصة فى قياس نتائج الأعمال من ربح أو خسارة .

(ز) الأصول هى مجموعة الموارد الاقتصادية التى تقع فى حيازة الوحدة الاقتصادية فى لحظة زمنية معينة .

(ح) يمكن التمييز بين الأصول الثابتة والأصول المتداولة على أساس قابليتها للتحول إلى نقدية سائلة خلال فترة زمنية قصيرة نسبياً .

(ط) الخصوم هى حقوق الغير بخلاف الملاك فى أصول الوحدة المحاسبية .

(ى) لا يشترط أن تتساوى الأصول مع الخصوم بصفة دائمة .

(ك) تتكون الخصوم من حقوق الملاك والتزامات الوحدة المحاسبية قبل الغير بخلاف الملاك .

(ل) التكلفة هى تضحية بأصول أو تعهد بالتزام فى سبيل الحصول على أصول أخرى لأغراض استخدامها فى العملية الإنتاجية أو لأغراض إعادة بيعها .

(هـ) المصروفات هى كل الموارد المستنفده فى سبيل الحصول على إيرادات .

(ن) الإيرادات تتمثل فى مقدار الزيادة فى الأصول التى يقابلها زيادة فى رأس المال أو الإلتزامات .

(س) الربح هو الزيادة فى الإيرادات عن المصروفات المتعلقة بتلك الإيرادات ، والعكس صحيح فى حالة الخسارة .

(ص) الحساب الختامى هو حساب يوضح نتيجة مقابلة الإيرادات بالمصروفات فى لحظة زمنية معينة .

(ع) الميزانية العمومية هى كشف أو قائمة لإظهار ما للمشروع من أصول وما عليه من خصوم عن فترة زمنية معينة .

(غ) لا تختلف معايير القياس المحاسبى عن معايير الاتصال .

(ف) يؤدى تطبيق عرف التكلفة التارخية الى تسجيل الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات بالقيمة الحالية .

(ق) تتحقق الإيرادات محاسبيا عند التحصيل بصرف النظر عن تاريخ بيع

السلعة أو أداء الخدمة .

(لا) يؤدى تطبيق عرف الحيطة والحذر الى أخذ الأرباح المحتملة فى الحسبان عند تحديد نتيجة عمليات المشروع من ربح أو خسارة ، وعدم أخذ الخسائر المتوقعة إلا إذا تحققت فعلاً .

ثانيا : الحـــــالات :

الحالة الأولى :

تتكون الأصول غير النقدية من الأصول الثابتة والمخزون بكافة أنواعه ، كما تتكون الأصول النقدية من باقى الأصول المتداولة فيما عدا المخزون . وعلى ذلك فإن :

(أ) القيمة الاقتصادية للأصول غير النقدية تتوقف على ظروف الطلب والعرض عليها .

(ب) القيمة الاقتصادية للأصول النقدية تتوقف على التقلبات فى قوتها الشرائية .

(جـ) كل ما سبق . (د) بعض ما سبق . (هـ) لا شىء مما سبق .

الحالة الثانية :

يمكن التفرقة بين ما يعتبر من الأصول الثابتة والأصول المتداولة على أساس :

(أ) درجة قابليتها للتحول إلى نقدية خلال فترة زمنية قصيرة . (ب) الغرض من الحصول عليها . (جـ) التكلفة المضحى بها أو نشأة الإلتزام نتيجة الحصول عليها.
(د) كل ما سبق . (هـ) بعض ما سبق . (و) لا شىء مما سبق .

الحـــالة الثالثة :

هناك أربعة معايير للقياس المحاسبى ، كما أن هناك خمسة معايير للاتصال ، يؤدى التمسك بها إلى :

(أ) إنتاج معلومات ملائمة للهدف . (ب) عدم التحيز فى إنتاج المعلومات . (جـ) انتاج معلومات كمية وغير كمية . (د) ضرورة وجود دليل موثوق فيه للبيانات المحاسبية . (هـ) توصيل المعلومات إلى من يهمه الأمر بالصورة التى تخدمه فى اتخاذ قراراتـــه . (و) كل ما سبق . (ز) بعض ما سبق .

الفصل الرابع
فى
توازن الميزانية
والمعادلة المحاسبية الرئيسية

١ - مقدمة وخطة الفصل :

خلصنا من دراستنا فى الفصل الثالث إلى أن هناك بعض المفاهيم والافتراضات والمعايير والمعتقدات الرئيسية التى يلزم على كل مبتدىء فى دراسة فروع المحاسبة بوجه عام والمحاسبة المالية بوجه خاص معرفتها والتأكد من فهمها من حيث المغزى والمضمون وما يترتب على الخلط فيها من آثار . ومن بين المفاهيم التى تناولناها فى الفصل الثالث إصطلاح الأصول التى تشمل جميع الموارد المملوكة للوحدة المحاسبية سواء كانت تقع فى حوزتها أو إنها تمثل حقوقاً لها طرف الغير ، وكذلك اصطلاح الخصوم التى تشمل الالتزامات وحقوق الملاك فى الموارد المملوكة لها .

كذلك من بين الافتراضات المحاسبية أفتراض استقلال الوحدة المحاسبية الذى يضمن أن يكون لها شخصية معنوية مستقلة عن اصحابها وهذا يعنى أن جميع الأصول المملوكة لها والمتاحة لاستخدامها لابد أن يقابها التزام الوحدة قبل الغير بقيمة هذه الأصول سواء كان هذا الالتزام للملاك أو لغيرهم من الدائنين .

بناء على ما تقدم سوف نستعرض فى هذا الفصل أساس التوازن الحسابى للعمليات التى تقوم بها الوحدة المحاسبية ، حيث نبدأ ذلك بالميزانية العمومية وعناصرها وملخصها فى صورة معادلة ذات طرفين متوازيين باستمرار تسمى « معادلة الميزانية Balance Equation» . ويلى ذلك عرض لبعض العمليات التى تؤثر على مكونات وقيمة طرفى هذه المعادلة ونبدأها بتكوين المشروع والحصول على الأصول . ثم ننتقل لمناقشة كيفية تأثير عمليات الإيرادات والمصروفات على معادلة الميزانية

والوصول بها إلى المعادلة الرئيسية للمحاسبة . كما سوف نستعرض ايضاً بعض العمليات التي يكون لها علاقة تأثيرية بالأصول والإلتزامات دون حقوق الملكية أو بتلك التي يكون أثرها مقصوراً على المكونات دون القيمة الإجمالية لطرفى المعادلة .

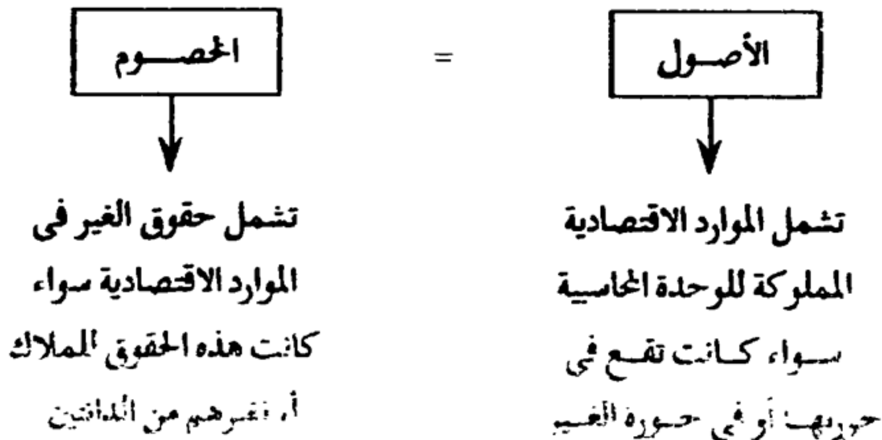
وينتهى هذا الفصل بعرض سريع لحسابات الأصول والخصوم وأقسام كل منها .

٢ - معادلة الميزانيــة :

كما اتضح لنا فى الفصل السابق فإن الميزانية العمومية Balance Sheet لا تخرج عن كونها كشف أو قائمة تبين ما للمشروع من أصول وما عليه من خصوم فى لحظة زمنية معينة . ويتبع فى اعداد الميزانية العمومية قاعدة التوازن الحسابى الذى هو أساس قاعدة القيد المزدوج كما سوف نرى فيما بعد . أو بمعنى آخر يلزم ان يكون لهذه الميزانية جانبين متساويين من حيث القيمة ويتضمن أحدهما مكونات وقيمة عناصر الأصول بينما يتضمن الآخر مكونات وقيمة عناصر الخصوم من حقوق ملكية والتزامات .

ونتيجة لاستمرار المشروع فى ممارسة نشاطه فإنه يمكن أن تختلف مكونات الأصول والخصوم فى أى لحظة وبالتالى فإن التوازن الحسابى يلزم أن يكون مقصوراً على القيمة الإجمالية لجانبى الميزانية دون المكونات أى أنه يمكن أن يتضمن جانب الأصول عنصراً واحداً فى مقابل وجود عنصر واحد أو أكثر فى جانب الخصوم أو العكس ويظل المجموع الجبرى لقيم الجانبين متساوى فى كل الأحوال .

وعلى ذلك فإنه يمكن التعبير عن الميزانية العمومية لأى وحده محاسبية فى أى لحظة زمنية فى صورة متساوية حسابية يطلق عليها معادلة الميزانية كالآتى :



٢ - الصور المختلفة لمعادلة الميزانية :

بالنظر إلى معادلة الميزانية على النحو السابق « الأصول = الخصوم » نجد انها مجمعه بصورة لا تفصح عن مكونات جانبيها . الا أنه يمكن الحصول عدة صور لهذه المعادلة عن طريق تحليل كل جانب إلى مكوناته ، ويختلف هذا التحليل على حسب درجة التفصيل المطلوبة . فمثلاً يمكن تحليل الخصوم إلى عنصرين هما حقوق الملكية والالتزامات ، وعلى ذلك تصبح معادلة الميزانية على النحو التالى :

الأصــــول	=	حقــوق المـلكيـة	+	الالــتزامـــات

وتكمن أهمية هذا التحليل فى إمكانية معرفة مقدار مساهمة كل من الملاك والدائنين فى أصول المشروع . فإذا كانت جملة أصول وحدة محاسبية ما هى ٨٥٠٠٠٠ جنيه ، وساهم الملاك فى هذه الأصول بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه فإنه يمكن تحديد مقدار المساهمة فى تمويل الأصول من غير الملاك « الدائنين » بمبلغ ٣٥٠٠٠٠ جنيه وذلك استناداً إلى قاعدة التوازن الحسابى لمعادلة الميزانية . أى أنه إذا تم معرفة القيمة الإجمالية للأصول وتحددت مساهمة الملاك فيكون من السهل معرفة الالتزامات على النحو التالى :

الالــتزامـات	=	الأصـــــول	−	حقـوق الملكيــة
٣٥٠ ٠٠٠ ؟		٨٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠

كما يمكن وضع معادلة الميزانية فى صورة أكثر تفصيلاً أو تلخيصاً بما يخدم الغرض منها مع الحفاظ على المضمون والمدلول . فمثلاً إذا نظرنا إلى الأصول فى مجملها نجد أنها تتكون من أصول ثابتة كالأراضى والمبانى والآلات والسيارات ، وأصول متداولة كالمخزون والعملاء والنقدية . وبذلك يمكن تعديل المعادلة السابقة لتأخذ الصورة التالية :

الأصول الثابتــة	+	الأصول المتداولة	=	حقـوق الملكيــة	+	الالــتزامـــات

فإذا أفترضنا مثلاً أنه أمكن معرفة قيمة الأصول الثابتة فى مثالنا السابق بمبلغ ٦٠٠٠٠٠ جنيه ، فإنه يمكن تحديد قيمة الأصول المتداولة بمبلغ ٢٥٠٠٠٠ جنيه وتظهر المعادلة على النحو التالى :

الأصول الثابتة	+	الأصول المتداولة	=	حقوق الملكية	+	الالتزامات
٦٠٠٠٠٠		٢٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠		٣٥٠٠٠٠

٣ - العمليات التى يقوم بها المشروع وأثرها على معادلة الميزانية .

عند تكوين أى مشروع تجارى أو صناعى أو زراعى أو خدمى أو مهنى فإنه يعتبر وحده محاسبية مستقلة ، ومن ثم يلزم ان يبدأ هذا المشروع عملياته بالحصول على رأس المال من ملاكه الذى يكفل له بداية القيام بمزاولة نشاطه . كما يلزم لمزاولة نشاط أى مشروع ضرورة تحمله بمصروفات التى تؤدى إلى تحقيق ايراداته المنشودة من المزاولة لنشاطه . وعلى ذلك سوف نتناول كل من هذه العمليات فى بند مستقل كما سوف نتناول العمليات التى تؤثر على مكونات الأصول دون الخصوم ومن ثم لا تؤثر على المجموع الجبرى لجانبى معادلة الميزانية والعمليات التى تؤثر على الأصول والالتزامات دون حقوق الملكية .

٣ - ١ تكوين المشروع والحصول على الأصول :

رغم إمكانية تشتت الملكية فى الوحدة المحاسبية من فرد واحد إلى عدد كبير جداً من الأفراد ، إلا أن الإجراءات المحاسبية اللازمة لتكوين المشروع والحصول على الأصول لا تختلف كثيراً فى كل الأحوال . ويحصل المشروع (الوحدة المحاسبية) على رأس المال إما فى صورة أصول نقدية سائلة أو فى صورة أصول نقدية وغير نقدية . وإذا افترضنا للتبسيط أن أحد المشروعات بدأ عملياته بالحصول على مبلغ معين من النقدية كرأس مال ، فإن هذا المبلغ النقدى يمثل أصول المشروع وخصومه فى نفس الوقت وهما متساويان من حيث القيمه . فإذا تكونت منشأة التجارة الحديثه مثلاً فى أول يناير ١٩٩٦ برأس مال نقدى قدره ٣٠٠ ٠٠٠ جنيه تم سداده فى نفس اليوم (أى قام المالك أو الملاك بدفعه للمنشأه التى قد تحتفظ به فى خزائنها

أو تودعه فى حساب لها بإسمها فى البنك) فإن معادلة الميزانية تصبح كالآتى :

الأصول	=	حقوق الملكية	+ الإلتزامات

(٣٠٠٠٠٠ جنيه نقدية) = (١٠٠٠٠٠ جنيه رأس المال) + (صفر) .

ويلاحظ أن رأس المال من حقوق الملكية ومن ثم لا يظهر فى الإلتزامات ، كما أن النقدية تعد من أصول المنشأة أو المشروع (الوحدة المحاسبية) من وجهة نظرها . ويلاحظ أيضاً أن مصدر الحصول على الأصول فى هذه الحالة هو مساهمة المالك أو الملاك .

ولنفرض أنه فى اليوم التالى قامت المنشأة بالحصول على قرض من أحد البنوك مقابل توقيع عقد القرض والإلتزام بالسداد فى تاريخ لاحق وكان مبلغ القرض ٨٥٠٠٠ جنيه . (لاحظ أن المنشأة لا تقوم بالتوقيع بصفتها المعنوية وإنما يقوم بمزاولة هذه العمليات بإسمها المسؤول أو المسؤولين عن إدارتها) وتصبح معادلة الميزانية فى هذه الحالة كالآتى :

الأصول	=	حقوق الملكية	+	الإلتزامات

(٣٨٥٠٠٠ جنيه نقدية)= (٣٠٠٠٠٠ جنيه رأس المال). (+ ٨٥٠٠٠ قرض من البنك)

ويلاحظ أن مقدار النقدية قد زاد بمبلغ القرض وهى من أصول المنشأة ، كما أن المنشأة أصبحت مدينة للبنك بما أدى إلى زيادة التزاماتها به . وقد زاد جانبى معادلة الميزانية بنفس المقدار وبالتالى فهى ما زالت فى حالة توازن .

ولنفرض أن المنشأة قامت بعد ذلك بالحصول على الأصول التالية مقابل سداد قيمتها نقداً .

البيان	المبلغ
شراء مبنى لمزاولة أعمالها كلفها	١٢٠٠٠٠ جنيه
شراء أثاث وتركيبات لتجهيز المبنى كلفها	٤٠٠٠٠ جنيه
شراء سيارات نقل كلفتها	٣٥٥٠٠ جنيه
المجمـــوع	١٩٥٥٠٠ جنيه

فيلاحظ أن هذه العمليات لا تؤثر على جانبي معادلة الميزانية ، وإنما يقتصر أثرها على تغيير تشكيلة الأصول المملوكة للمنشأة بإحلال هذه الأصول الجديدة محل النقدية التي نقصت بنفس المقدار سداداً لثمن الأصول . وتصبح معادلة الميزانية في هذه الحالة كالآتي :

الأصـــول	=	حقوق الملكية +		الإلتزامـــات	
جنيـــه		جنيـــه		جنيـــه	
١٢٠٠٠٠	مبـــانى				
٤٠٠٠٠	أثاث وتركيبات				
٣٥٥٠٠	سيارات نقل				
١٨٩٥٠٠	نقديـــة	٣٠٠٠٠٠	رأس المال	٨٥٠٠٠	قرض البنك
٣٨٥٠٠٠	=	٣٠٠٠٠٠	+	٨٥٠٠٠	

فقد خصمت قيمة الأصول المشتراة ومجموعها ١٩٥٥٠٠ جنيه من النقدية التي كانت متوفرة من رأس المال والقرض وهي ٣٨٥٠٠٠ جنيه ليبقى في النقدية ١٨٩٥٠٠ جنيه .

ولنفرض أن المنشأة قامت بعد ذلك بشراء أثاث وتركيبات إضافية بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه ولكنها لم تقم بسداد القمة نقداً وإنما إتفقت مع البائع على سداد القيمة بعد شهر من تاريخه . فكيف يكون الأثر على معادلة الميزانية ؟

لا شك أن أصول المنشأة من الأثاث والتركيبات سوف تزداد بهذا المقدار ؛ كما أن التزاماتها للغير سوف تزداد بالقيمة أيضاً . وتكون معادلة الميزانية في هذه الحالة كالآتي :

الأصـــول		=	حقوق الملكيـة		+	الإلتزامـــات	
جنيـه			جنيه			جنيـه	
١٢٠٠٠٠	مبـــانى						
٦٥٠٠٠	أثاث وتركيبات						
٣٥٥٠٠	سيارات نقل					٨٥٠٠٠	قرض البنك
١٨٩٥٠٠	نقديـــة		٣٠٠٠٠٠	رأس المال		٢٥٠٠٠	دائنـــون
٤١٠٠٠٠		=	٣٠٠٠٠٠		+	١١٠٠٠٠	

يلاحظ أن كل بنود الأصول ما زالت كما كانت عليه فى الوضع السابق فيما عدا الأثاث والتركيبات الذى زادت قيمته بمقدار ٢٥٠٠٠ جنيه ، وقد زادت التزامات المنشأة بمقدار ٢٥٠٠٠ جنيه أيضاً تمثل مديونياتها قبل بائع الأثاث ومن ثم أطلقنا عليها إصطلاح « دائنون » .

وتكفى الأمثلة السابقة لتوضيح أن فكرة الحصول على الأصول يتم إما عن طريق **حقوق الملكية أو عن طريق الإلتزامات للغير** ، ومن ثم يصبح من الضرورى توازن أو تساوى الأصول فى مجموعها وبإختلاف أنواعها مع الخصوم فى مجموعها وسواء كانت تتمثل فى حقوق ملكية أو فى التزامات .

ولا تخرج معادلة الميزانية فى هذا المضمار عن كونها صورة معينة من صورة الميزانية العمومية التى تظهر أصول وخصوم المشروع فى تاريخ معين . فلو رغبنا فى تصوير ميزانية منشأة التجارة الحديثة بعد العملية الأخيرة ولنفترض أنها تمت فى ١٩٩٦/١/١٩ فتكون الميزانية بالشكل الآتى :

منشـأة التجـارة الحديثـة

الأصــول	الميزانية العمومية فى ١٩٩٦/١/١٩		الخصـــوم
جنيه		جنيه	
١٢٠٠٠٠	مبــانى		حقـوق الملكيــة
٦٥٠٠٠	أثــاث وتركيبات	٣٠٠٠٠٠	رأس المــال
٣٥٥٠٠٠	ســيارات نقــل		الإلتزامــات
١٨٩٥٠٠	نقـديــة	٨٥٠٠٠	قـرض البنـك
		٢٥٠٠٠	دائنــون
٤١٠٠٠٠		٤١٠٠٠٠	

٣ - ٢ - عمليـات الإيـرادات والمصروفـات :

لا يتكون المشروع لمجرد الرغبة فى الحصول على الأصول عن طريق الحصول على رأس المال أو عقد الإلتزامات للغير . فالمشروع يتكون فى العادة لإستخدام الأصول المتاحة له بصرف النظر عن مصدرها لإنتاج السلع وأداء الخدمات التى تمكنه من زيادة هذه الأصول عن طريق تحقيق الأرباح فعندما يزاول المشروع نشاطه بتأدية خدماته لعملائه أو بيع منتجاته لهم فهو يحصل منهم على أصول أخرى ينتظر أن تزيد فى قيمتها عن تكلفة الخدمات المبذولة لهم أو تكلفة السلعة المباعة لهم . ويمثل تدفق الأصول الوارد من العملاء نتيجة أداء الخدمات أو بيع السلع ما سبق أن أطلقنا عليه إيرادات المشروع . فإذا كانت الإيرادات تزيد عن تكلفة السلع والخدمات التى حصل عليها العملاء من المشروع فإن الزيادة تمثل أرباحاً للمشروع وتؤدى إلى زيادة أصوله بنفس المقدار . أما إذا حدث العكس وكانت الإيرادات تقل عن هذه التكلفة التى أصبحت فى حكم المصروفات فإن الفرق يمثل خسائراً للمشروع ويؤدى إلى نقص أصوله بنفس المقدار . وتمثل الأرباح والخسائر أحد عناصر حقوق الملكية ومن ثم تؤثر عليها بالتبعية . فتؤدى الأرباح إلى زيادة حقوق الملكية كما تؤدى الخسائر إلى إنتقاصها .

وتقوم بعض المشروعات بأداء خدمات لعملائها كما يقوم البعض الآخر بشراء السلع المختلفة لأغراض إعادة بيعها ، ويقوم البعض الثالث بتصنيع السلع المختلفة وبيعها. ويطلق على النوع الأول المشروعات الخدمية أو المهنية ويطلق على النوع الثانى المشروعات التجارية ، أما النوع الثالث فيعرف بالمشروعات الصناعية ، وسنقتصر فى المعالجة المحاسبية فى هذا الباب على المشروعات الخدمية والتجارية .

ولنفرض أن منشأة التجارة الحديثة تقوم بأداء خدمات صيانة الأجهزة الكهربائية بالإضافة إلى الإتجار فيها . وإنها قامت بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٢٢٥٠٠ جنيه سددها العملاء نقداً . لاشك فى أن هذا المبلغ سوف يؤدى إلى زيادة حقوق الملكية بنفس المقدار أيضاً . ومع مراعاة أن هذا المبلغ يمثل إيرادات للمنشأة والذى لاشك سوف يقابله مصروفات لم نقم بتحديدها بعد ، فإن معادلة الميزانية يمكن أن تمتد لتغطى عمليات الإيرادات والمصروفات ، ويطلق عليها فى هذه الحالة **المعادلة المحاسبية أو معادلة ميزان المراجعة** كما سوف يتضح فيما بعد . وهى فى هذه الصورة تتخذ الصيغة الآتية :

الأصول + المصروفات = الخصوم + الإيرادات

غير أنه لما كانت الإيرادات مخصوماً منها المصروفات تمثل الأرباح أو الخسائر، والتى تعتبر أحد بنود حقوق الملكية فإن المعادلة السابقة يمكن إعادة صياغتها لتصبح من جديد معادلة ميزانية كالاتى :

الأصول = الخصوم + الإيرادات – المصروفات

= رأس المال + الإلتزامات + الأرباح (المحجوزة)

= حقوق الملكية + الإلتزامات

حيث تشتمل حقوق الملكية فى هذه الحالة على رأس المال والفرق بين الإيرادات والمصروفات . وعلى هذا الأساس يمكن إظهار أثر العملية السابقة على معادلة الميزانية الخاصة بمنشأة التجارة الحديثة على الوجه التالى :

جنيه	الأصول =	جنيه	حقوق الملكية +	جنيه	الإلتزامات
١٢٠٠٠٠	مباني				
٦٥٠٠٠	أثاث وتركيبات	٣٠٠٠٠٠	رأس المال		
٣٥٥٠٠	سيارات نقل	٢٢٥٠٠	أرباح محجوزة	٨٥٠٠٠	قرض البنك
٢١٢٠٠٠	نقدية		(خدمات مباعة)	٢٥٠٠٠	دائنون
٤٣٢٥٠٠		٣٢٢٥٠٠		١١٠٠٠٠	

ويلاحظ أن الزيادة فى حقوق الملكية ظهرت فى بند مستقل أطلقنا عليه « الأرباح المحجوزة » ، وهو الإصطلاح المحاسبى الذى سوف نستخدمه للتعبير عن الفرق بين الإيرادات والمصروفات ، والتى لا يتم التصرف فيها حتى تاريخ إعداد الميزانية، والواقع أن الأرباح المحجوزة فى هذا المثال تمثل قيمة الإيرادات الناتجة عن بيع الخدمات والتى لم تقابلها مصروفات بعد .

ولنفترض الآن أن المنشأة أدت خدمات أخرى لعملائها قيمتها ١٨٩٠٠ جنيه لم تحصل على قيمتها منهم بعد . فما هو أثر هذه العملية على معادلة الميزانية ؟ لا شك فى أن قيمة الخدمات تمثل ايراداً وسوف تؤثر على حقوق الملكية بالزيادة ، ولكن قيمتها لم يتم تحصيلها بعد ومن ثم فهى ديناً قبل العملاء للمنشأة وتعد من الأصول . وعلى هذا الأساس يكون أثر هذه العملية على معادلة الميزانية كالآتى :

جنيه	الأصول =	جنيه	حقوق الملكية +	جنيه	الإلتزامات
١٢٠٠٠٠	مباني				
٦٥٠٠٠	أثاث وتركيبات	٣٠٠٠٠٠	رأس المال		
٣٥٥٠٠	سيارات نقل	٤١٤٠٠	أرباح محجوزة	٨٥٠٠٠	قرض البنك
١٨٩٠٠	مدينون (عملاء)		(خدمات مباعة)	٢٥٠٠٠	دائنون
٢١٢٠٠٠	نقدية	٣٥٤٠٠٠		١١٠٠٠٠	
٤٥١٤٠٠					

ومن الواضح أن الأصول قد زادت بمقدار المدينون ، وهم العملاء الذين قاموا بالشراء من المنشأة دون سداد قيمة مشترياتهم نقداً ، كما أن الإيرادات زادت بنفس المقدار كما تنعكس فى الأرباح المحجوزة .

ولنعد الآن لفحص أثر المصروفات على معادلة الميزانية . وكما سبق أن عرفنا الإيرادات بأنها تدفق الأصول الوارد من العملاء للمشروع نتيجة أداء الخدمات أو بيع السلع ، فإن المصروفات تمثل أيضاً تدفق الأصول الخارج عن المشروع واللازم لحصول على الإيرادات ، وبصفة مبدئية يمكن النظر لعناصر المصروفات على أنها تؤدى إلى إنخفاض حقوق الملكية وانخفاض الأصول لأنها تمثل تدفق عكسى لتدفق الإيرادات .

ولنفرض مثلاً أن منشأة التجارة الحديثة ، وهى فى سبيل تأدية الخدمات السابقة إلى عملائها ، قد تحملت المصروفات التالية :

٤٠٠٠ جنيه	أتعاب عمال صيانة الأجهزة عن الخدمات المؤداة .
٣٥٠٠٠ جنيه	قطع غيار ومهمات لزوم صيانة هذه الأجهزة .
٧٥٠٠٠ جنيه	مجموع تكلفة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء .

وقد قامت المنشأة بسداد هذه المصروفات نقداً .

ويترتب على ذلك أن النقدية (وهى من الأصول) سوف تنقص بمقدار ٧٥٠٠ جنيه كما أن حقوق الملكية ، بند الأرباح المحجوزة سوف ينقص بنفس المقدار. وبمعنى آخر فإن الإيرادات الإجمالية الناتجة عن تأدية الخدمات للعملاء (سواء نقداً أو بالأجل) والبالغ مقدارها ٤١٤٠٠ جنيه يجب أن يخصم منها مبلغ ٧٥٠٠ جنيه التى تمثل المصروفات اللازمة للحصول على هذه الإيرادات ، ليصبح الفرق ٣٣٩٠٠ جنيه ممثلاً للأرباح الناتجة عن تأدية الخدمات للعملاء . وإذا كانت الإيرادات تؤدى إلى زيادة الأصول (النقدية أو العملاء) وتؤدى أيضاً إلى زيادة حقوق الملكية ، وكانت المصروفات اللازمة للحصول على هذه الإيرادات تؤدى إلى نقص الأصول وكذلك حقوق الملكية ، فإن الزيادة الصافية فى كل من الأصول وحقوق الملكية تتمثل فى الأرباح التى تكون الفرق بين الإيراد والمصروفات فى هذه الحالة .

وكما أوضحنا أثر الإيرادات النقدية والآجلة على معادلة الميزانية فيما سبق فإن أثر المصروفات على هذه المعادلة يكون كما يلى :

الأصـــول =		حقـوق الملكيـة +		الإلتـزامـات	
جنيه		جنيه		جنيه	
١٢٠٠٠٠	مبانى	٣٠٠٠٠٠	رأس المال		
٦٥٠٠٠	أثاث وتركيبات		٤١٤٠٠ خدمات مباعة		
٣٥٥٠٠	سيارات نقل		(٧٥٠٠) تكلفة خدمات		
١٨٩٠٠	مدينون		مباعة	٨٥٠٠٠	قرض البنك
٢٠٤٥٠٠	نقدية	٣٣٩٠٠	أرباح محجوزة	٢٥٠٠٠	دائنون
٤٤٣٩٠٠	مجموع الأصول =	٣٣٣٩٠٠	مجموع حقوق الملكية +	١١٠٠٠٠	مجموع الالتزامات

ويلاحظ أننا إفترضنا أن تكلفة الخدمات المؤداة قد تم تحديدها وسدادها نقداً . وقد أدى ذلك إلى نقص النقدية بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه ليصبح الباقى ٢٠٤٥٠٠ جنيه (٢١٢٠٠٠ - ٧٥٠٠) ، كما خصمت تكلفة الخدمات المباعة (كمصروفات فى سبيل الحصول على الإيرادات) من حقوق الملكية فأدت إلى نقص الأرباح المحجوزة التى كانت تحتوى على الإيرادات فقط حتى الآن بمقدار المصروفات المتعلقة بهذه الإيرادات . وتصبح الأرباح المحجوزة بعد خصم المصروفات المتعلقة بالإيرادات المحققة حقاً للملاك . وليس من الضرورى أن يتم سداد المصروفات نقداً حتى تصبح من قبيل تكلفة الحصول على الإيرادات فلو إفترضنا فى المثال السابق أنه بالإضافة إلى الأتعاب التى تم سدادها نقداً والبالغ قدرها ٤٠٠٠ جنيه يوجد أتعاب لعمال الصيانة (أجور) مستحقة لهم عن نفس الخدمات ولكنها لم تسدد لهم بعد يبلغ مقدارها ٢٠٠٠ جنيه، فإن مجرد معرفه هذه الحقيقة يستدعى ضرورة إثبات إلتزام المنشأة بهذه المصروفات وإعتبارها من مكونات تكلفة الحصول على الإيرادات . ذلك

مع ملاحظة أن الأجور المستحقة هى التزام على المنشأة للعمال ، وهم بخلاف الملاك، كما أن الأجور تعتبر من تكلفة الخدمات المؤداة . وبالتالى فتزداد الإلتزامات بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه كما تزداد تكلفة الخدمات المؤداة ، أو المباعة بنفس المقدار .

ويكون أثر ذلك على معادلة الميزانية كالآتى :

الأصـــول	=	حقـــوق الملكيـــة	+	الإلتـــزامـــات	
جنيه		جنيه		جنيه	
١٢٠٠٠٠	مبـــانى	٣٠٠٠٠٠	رأس المـــال		
٦٥٠٠٠	أثاث وتركيبات		٤١٤٠٠ خدمات مباعة		
٣٥٥٠٠	سيارات نقـل		(٩٥٠٠) تكلفة خدمات	٨٥٠٠٠	قرض البنك
١٨٩٠٠	مدينون		مباعـــة	٢٥٠٠٠	دائنـــــون
٢٠٤٥٠٠	نقديـــة،	٣١٩٠٠	أرباح محجوزة	٢٠٠٠	أجور مستحقة
٤٤٣٩٠٠	مجموع الأصول=	٣٣١٩٠٠	مجموع حقوق الملكية +	١١٢٠٠٠	مجموع الإلتزامات

ويلاحظ أن بنود الأصول لم تتغير ، بينما إنخفضت حقوق الملكية بمقدار ٢٠٠٠ جنيه وزادت الإلتزامات بنفس المقدار .

ويلاحظ مما تقدم أن عمليات الإيرادات والمصروفات تؤثر فى كل من الأصول والخصوم بما فى ذلك حقوق الملكية . فالإيرادات تؤدى إلى زيادة الأصول سواء تم الحصول على قيمتها نقداً أو ما زالت مستحقة قبل العملاء ، والمصروفات تؤدى إلى نقص الأصول إذا كانت مسددة نقداً أو تؤدى إلى زيادة الإلتزامات إذا كانت مستحقة على الوحدة المحاسبية للغير بخلاف الملاك ، وتتأثر حقوق الملكية بند الأرباح المحجوزة بالفرق بين الإيرادات والمصروفات ، فتزداد إذا كان الفرق ربحاً وتنقص إذا كان الفرق خسارة (أى زيادة المصروفات عن الإيرادات) .

٣ - ٣ - العمليات التى تؤثر فى الأصول والخصوم دون حقوق الملكية :

قد تقوم المنشأة بإجراء عمليات تؤثر فى بنود الأصول أو بنود الخصوم أو كليهما وتتأثر بها معادلة الميزانية مع ضرورة إستمرار توازنها دون أن تتأثر بها حقوق الملكية . ومن أمثلة هذه العمليات سداد الإلتزامات أو تحصيل المدينون ، أو بيع الأصول أو شرائها نقداً أو على الحساب . وقد سبق أن أوضحنا كيف تتأثر معادلة الميزانية بالحصول على الأصول بالشراء النقدى أو الأجل (على الحساب) .

ولنفرض أن منشأة التجارة الحديثة قررت فى ١٩٩٦/٨/٢٧ سداد ١٥٠٠٠ جنيه من المستحق عليها لبائع الأثاث (الدائنون) نقداً . ففى هذه الحالة نجد أن أثر هذه العملية على معادلة الميزانية يتمثل فى نقص النقدية فى الأصول بمقدار ١٥٠٠٠ جنيه ونقص الدائنون فى الإلتزامات بنفس المقدار . وحيث أن العملية لا يترتب عليها إيرادات أو مصروفات فإن حقوق الملكية لا تتأثر بها (تصبح النقدية فى المعادلة السابقة ١٨٩٥٠٠ جنيه ويصبح مجموع الأصول ٤٢٨٩٠٠جنيه ، ويصبح الدائنون فى الإلتزامات ١٠٠٠٠ جنيه ومجموع الإلتزامات ٩٧٠٠٠ جنيه ، ويتساوى مجموع الخصوم مع مجموع الأصول (وعليك بإعداد معادلة الميزانية التى توضح ذلك) .

وإذا قامت المنشأة فى ٢٨ / ٨ / ١٩٩٦ بسداد الأجور المستحقة عليها عن الخدمات السابق تأديتها وإثباتها وقدرها ٢٠٠٠ جنيه ؛ فإن أثر هذه العملية يماثل أثر سابقتها ، حيث تنخفض النقدية بمقدار ٢٠٠٠ جنيه لتصبح ١٨٧٥٠٠ جنيه ، وتنخفض الإلتزامات بمقدار الأجور المستحقة ويصبح مجموعها ٩٥٠٠٠ جنيه وينخفض مجموع الأصول ومجموع الخصوم ليصبح ٤٢٦٩٠٠ جنيه لكل (عليك بإيضاح ذلك على معادلة الميزانية) .

وإذا قامت المنشأة بتحصيل جزء من مستحقاتها قبل عملائها قدره ٨٩٠٠ جنيه مثلاً فى ١٩٩٦/٨/٢٩ ، فإن أثر هذه العملية على معادلة الميزانية عند إثباتها (أو قيدها) يكون كالآتى :

تزداد النقدية بمقدار ٨٩٠٠ جنيه لتصبح ١٩٦٤٠٠ جنيه .

ينخفض مقدار المدينين ٨٩٠٠ جنيه ليصبح ١٠٠٠٠ جنيه .

ولما كان كل من العنصرين (الحسابين) من بنود الأصول ، وقد زاد إحداهما بمقدار النقص في الآخر ، فإن مجموع الأصول يظل كما هو . ولا تتأثر عناصر الخصوم (حسابات الخصوم) بهذه العملية .

وتظهر معادلة الميزانية بعد هذه العمليات على الوجه التالي :

الأصـــول	=	حقـــوق الملكيـــة	+	الإلتـــزامـــات	
جنيه		جنيه		جنيه	
١٢٠٠٠٠	مبـــانى	٣٠٠٠٠٠	رأس المـــال		
٦٥٠٠٠	أثاث وتركيبات	٣١٩٠٠	أرباح محجوزة	٨٥٠٠٠	قرض البنك
٣٥٥٠٠	سيارات نقـل			١٠٠٠٠	الدائنـــون
١٠٠٠٠	مدينون				
١٩٦٤٠٠	نقديـــة				
٤٢٦٩٠٠	مجموع الأصول=	٣٣١٩٠٠	مجموع حقوق الملكية +	٩٥٠٠٠	مجموع الإلتزامات

ويلاحظ أننا إكتفينا بإظهار صافى الأرباح المحجوزة بدلاً من تفاصيلها الواردة في المعادلة السابقة .

ولنفرض الآن أن منشأة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الاتية في ١٩٩٦/٨/٣٠.

- شراء أجهزة وأدوات كهربائية لأغراض الإتجار فيها قيمتها ٣٤٠٠٠٠ جنيه سددت من القيمة ٢٣٠٠٠ جنيه نقداً والباقي يستحق السداد بعد شهرين .
- باعت بعض الأثاث والتركيبات الذى وجد أنها ليست في حاجة إليه والذى بلغت تكلفته ٢٠٠٠٠ جنيه على الحساب بنفس القيمة (دون أرباح أو خسائر) .
- سددت جزء من قرض البنك وقدرة ١٧٠٠٠ جنيه نقداً .

فما هو أثر هذه العمليات على معادلة الميزانية ؟

عندما يتم إثبات هذه العمليات (قيدها كما يطلق على هذا الإجراء محاسبياً)

فإن أثرها على حسابات الأصول والخصوم يكون كالآتى : (لكل عنصر من عناصر الأصول وعناصر الخصوم حساب يظهر مقداره ويوضح التغيرات التى تطرأ عليه محاسبياً) .

حيث تعد الأجهزة والأدوات الكهربائية المشتراة لأغراض الإتجار فيها من مكونات الأصول (ويطلق عليها البضاعة) وليس لها حساب بعد ضمن الأصول فيفتح لها حساب (أى تزداد عناصر الأصول بعنصر جديد) ويثبت فيه (يقيد فيه) مبلغ ٣٤٠٠٠٠ جنيه كزيادة فى الأصول . غير أن ذلك سوف يقابل بنقص فى حساب النقدية قدره ٢٣٠٠٠ جنيه ، وبزيادة فى حساب الدائنون فى الإلتزامات بمبلغ ٣١٧٠٠٠ جنيه . وتؤثر هذه العملية فى الأصول والخصوم .

ويؤدى بيع الأثاث والتركيبات إلى نقص فى حسابه بمقدار تكلفة الأثاث المباع، وحيث تم البيع على الحساب دون أرباح أو خسائر فإن حساب المدينين سوف يزداد بمقدار ٢٠٠٠٠ جنيه .

ولما كان كل من الحسابين من حسابات الأصول فإن مجموع الأصول لا يتأثر بهذه العملية .

ويؤدى سداد قرض البنك إلى نقص حساب النقدية ونقص حساب قرض البنك بمبلغ ١٧٠٠٠ جنيه لكل منهما .

وتظهر معادلة الميزانية بعد إثبات أثر هذه العمليات كالآتى :

الأصول =		حقوق الملكية +		الإلتزامات	
جنيه		جنيه		جنيه	
١٢٠٠٠٠	مباني				
٤٥٠٠٠	أثاث وتركيبات				
٣٥٥٠٠	سيارات نقل				
٣٤٠٠٠٠	بضاعة (أدوات كهربائيه)				
٢٠٠٠٠	مدينون	٣٠٠٠٠٠	رأس المال	٦٨٠٠٠	قرض البنك
١٥٦٤٠٠	نقدية	٣١٩٠٠	أرباح محجوزة	٣٢٧٠٠٠	الدائنون
٧٢٦٩٠٠	مجموع الأصول =	٣٣١٩٠٠	مجموع حقوق الملكية +	٣١٥٠٠٠	مجموع الإلتزامات

وقد نقص رصيد حساب النقدية فى هذه المعادلة بمقدار ٤٠٠٠٠ جنيه عن المعادلة السابقة وهى تمثل ما سدد من ثمن البضاعة والبالغ قدره ٢٣٠٠٠ جنيه وما سدد من قرض البنك وقدره ١٧٠٠٠ جنيه . وزادت الأصول بأصل جديد هو البضاعة ، وزاد حساب الدائنون فى الخصوم بمقدار ٣١٧٠٠٠ جنيه والتى تمثل ذلك الجزء من ثمن شراء البضاعة الذى لم يسدد بعد .

٤ - حسابات الأصول والخصوم وأقسامها :

يمكن تقسيم حسابات الأصول لأغراض الميزانية العمومية (أو قائمة المركز المالى) إلى الأقسام الاتية :

(أ) الأصول الثابتة (طويلة الأجل)	Fixed Assets
(ب) الإستثمارات طويلة الأجل	Long Term Investment
(جـ) الأصول المتداولة	Current Assets
(د) الأصول غير الملموسة	Intangible Assets

كما تنقسم الإلتزامات لنفس الأغراض إلى قسمين هما :

(أ) الإلتزامات طويلة الأجل	Long Term Liabilities
(ب) الإلتزامات قصيرة الأجل	Short Term Liabilities

أما حقوق الملكية فهى تنقسم إلى رأس المال Capital والأرباح المحجوزة Re- . tained Earning

وسوف نتناول كل من هذه الأقسام بقليل من التفصيل .

٤ - ١ - حسابات الأصول :

(أ) الأصول الثابتة : تتكون الأصول الثابتة (أو طويلة الأجل من الأصول التى تحصل عليها المنشأة أو الوحدة المحاسبية لأغراض إستخدامها فى مزاولة نشاطها وليس لأغراض إعادة بيعها بحالتها . وتستخدم هذه الأصول فى العادة لعدد من الفترات المحاسبية على المدى الطويل نسبياً . وتشتمل الأصول الثابتة على الأراضى المملوكة للمشروع سواء كانت لأغراض إقامة المبانى أو المخازن أو لمجرد الحيازة الزمنية ،

كما تشتمل أيضاً على المبانى المخصصة لأغراض الإستخدام فى عمليات المشروع الأساسية كما فى الإدارة ومبانى المعارض ومبانى المخازن (والمبانى الخاصة بالمصانع فى المشروعات الصناعية) ، ولا تعتبر المبانى المملوكة لأغراض الإستثمار من مكونات الأصول الثابتة بل تعد من الإستثمارات طويلة الأجل .

وتشتمل الأصول الثابتة على الآلات والمعدات التى تستخدم فى تصنيع المنتجات (فى المنشآت الصناعية) ، وآلات اللف والحزم والتجهيز ومعدات الصيانة والتشغيل . كما يعد الأثاث بأنواعه المختلفة والتركيبات من مكونات الأصول الثابتة . وتعد وسائل النقل والإنتقال من سيارات مختلفة من مكونات الأصول الثابتة أيضاً وتتلخص خصائص الأصول الثابتة فى الآتى :

- إنها عادة تستخدم لمدة طويلة فى عمليات المشروع

- لا يحصل عليها المشروع لأغراض الإتجار فيها أو إستثمارها فى غير أغراضه الأساسية وإنما لأغراض إستخدامها فى عملياته المؤدية إلى تحقيق إيراداته الرئيسية .

- تظهر الأصول الثابتة على قمة قائمة الأصول فى الميزانية العمومية الخاصة بالمشروعات التجارية والصناعية ، طبقاً لما جرت عليه العادة فى العرف المحاسبى الأكثر شيوعاً فى الدول العربية .

(ب) الإستثمارات طويلة الأجل : الإستثمارات طويلة الأجل هى عبارة عن مستندات ملكية فى مشروعات أخرى تقوم الوحدة المحاسبية بالإستثمار فيها عن طريق شرائها وحيازتها لأحد أغراض ثلاثة هى : التحكم فى نشاط مشروع آخر كالإستثمار فى شراء عدد كبير من أسهم رأس مال إحدى الشركات الهامة التى قد يتصل نشاطها بنشاط المشروع ، أو لضمان الحصول على مورد ثابت للإيرادات كالإستثمار فى المبانى السكنية مثلاً ، أو لتكوين علاقات ودية مع المشروعات الأخرى كأقراض هذه المشروعات قروضاً طويلة الأجل لمساعدتها مالياً فى مزاولة نشاطها . وتلى الإستثمارات طويلة الأجل الأصول الثابتة فى ترتيب قائمة الأصول فى الميزانية العمومية .

(جـ) الأصول المتداولة : سبق تعريف الأصول المتداولة بأنها تلك الأصول التى تكون فى صورة نقدية أو يمكن تحويلها إلى نقدية بسهولة . ويعتبر الأصل من

الأصول المتداولة فى العادة إذا كان فى صورة نقدية أو يمكن تحويله إلى نقدية فى خلال دورة عمليات المشروع أو سنة مالية أيهما أطول وتعرف دورة عمليات المشروع بأنها تلك الفترة الزمنية التى تبدأ بشراء العناصر والمستلزمات اللازمة لمزاولة عمليات المشروع وتنتهى ببيع البضاعة أو المنتجات للعملاء وتحصيل القيمة نقداً . وتتكون الأصول المتداولة للمشروع التجارى فى العادة من العناصر التالية :

النقدية : وتشمل النقدية السائلة فى خزائن المشروع وحسابات الإيداع والحسابات الجارية فى البنوك التى تكون مخصصة لعمليات المشروع ، كما تشتمل على الشيكات لأمر المشروع التى لم تحصل بعد والحوالات والأذون البريدية .

العملاء : (يطلق عليها أحياناً الذمم) وتوضح مديونية عملاء المشروع له فى تاريخ إعداد الميزانية العمومية وتنشأ حسابات العملاء عن عمليات البيع بالأجل والتى لا يتم تحصيل قيمتها عند تمام عملية البيع وتتحول حسابات العملاء إلى نقدية عندما يقوم هؤلاء بسداد مديونياتهم للمشروع . ولا يحصل المشروع فى العادة من عملائه فى هذه الحالة على مستند كتابى لإثبات مديونيتهم قبله ويكتفى بضمان السمعة التجارية لهؤلاء العملاء .

أوراق القبض : ورقة القبض هى ورقة تجارية تثبت مديونية العميل للمشروع بمبلغ معين يستحق السداد فى تاريخ معين بصورة كتابية . ويحصل المشروع على أوراق القبض من عملائه سداداً لمشترياتهم منه من بضائع أو خدمات أو منتجات ، أو سداداً لحساباتهم الناتجة عن مبيعات المشروع الآجلة لهم فى تواريخ سابقة ، وفى بعض الأحيان عندما يقوم المشروع بأقراض الغير نقداً مقابل الحصول على ورقة قبض . وتتحول أوراق القبض إلى نقدية عندما يتم تحصيل قيمتها فى تاريخ الإستحقاق .

الإيرادات المستحقة : وهى تتمثل فى عناصر الإيرادات التى يتم إكتسابها خلال الفترة المحاسبية والتى لم يتم تحصيلها بعد حتى نهايتها . وتشمل الإيرادات المستحقة الفوائد المستحقة للمشروع قبل الغير . والإيجارات المستحقة له قبل الغير ، وما إلى ذلك . وتتحول هذه الإيرادات المستحقة إلى نقدية بمجرد الحصول على قيمتها .

مخزون البضاعة : ويتمثل فى الكمية الموجودة فى مخازن المشروع من البضائع أو ما يمتلكه المشروع فى مخازن الغير من هذه البضائع أو ما يكون بالطريق منها والتى عادة ما تكون مخصصة لأغراض الإتجار فيها فى تاريخ أعداد الميزانية العمومية. ويتم قياس قيمتها فى العادة بتكلفتها التاريخية . وتختلف نوعية العناصر التى تعد من مكونات المخزون طبقاً لنشاط المشروع . فالمشروع الذى يتجر فى الملابس الجاهزة يتكون مخزونه من هذه العناصر ولا يدخل فيه ما لدى المشروع من سيارات بإختلاف أنواعها ، بينما يحتوى المخزون فى مشروع لتجارة السيارات على الأنواع المختلفة من السيارات المخصصة لأغراض الإتجار فيها ، وتعد من أصوله المتداولة . كما أن المخزون ، فى مشروع صناعى يتضمن المواد الأولية والخامات التى يحصل عليها المشروع لأغراض إستخدامها فى إنتاج السلع المختلفة . ويتحول المخزون إلى نقدية عندما يتم بيع مكوناته إلى العملاء وتحصيل قيمة المبيعات نقداً .

الإستثمارات قصيرة الأجل : تتمثل فى العادة فى إستثمارات المشروع فى أوراق مالية مختلفة بصفة مؤقتة لإمتصاص النقدية الزائدة عن حاجة العمليات لفترة عدم الحاجة إليها . والهدف من ذلك هو حصول المشروع على عائد هذه الإستثمارات عن فترة الإستثمار فيها بدلاً من تعطل موارده النقدية . ويتم بيع هذه الإستثمارات عند الحاجة إلى نقدية .

المصروفات المقدمة : ومن أمثلتها الإيجارات التى يقوم المشروع بدفعها مقدماً عن حق إستعماله ممتلكات الغير ، وأقساط التأمين التى تغطى فترة لاحقة لنهاية الفترة المحاسبية الجارية ، وما إلى ذلك ، وهى تعتبر من الأصول المتداولة لأنها تمثل حقاً للمنشأة لدى الغير لأنه ما لم يقم المشروع بدفعها مقدماً خلال الفترة المحاسبية المنقضية لاستحقت الدفع نقداً خلال الفترة المحاسبية التالية . ومن ثم فدفعها مقدماً يعنى عدم الحاجة إلى دفعها نقداً فى فترات تالية . وهى تتحول إلى نقدية بطريقة غير مباشر ، عندما تشارك فى نشاط المشروع ويتم بيع المنتجات للعملاء وتحصل قيمة بيع المنتجات التى شاركت فيها نقداً فى الفترة المستفيدة منها .

(د) **الأصول غير الملموسة** : وهى فى العادة أصول تزيد من قدرة المشروع على مزاولة نشاطه بنجاح وليس لها كيان مادى ملموس ، كما أنها ليست متداولة ،

وتشتمل على ما يسمى بشهرة المحل التى تنعكس على قدرة المشروع فى الحصول على معدلات أعلى من الأرباح بالمقارنة بالمشروعات الأخرى فى نفس النشاط ، وحقوق الإختراع التى تكفل للمشروع إحتكار إستخدام إختراع معين لفترة زمنية ، وحقوق التأليف ، وحقوق الإستغلال وما إلى ذلك . ولن نتعرض لهذه الأصول بصورة تفصيلية على هذا المستوى المبدئى من الدراسة .

٤ - ٢ - حسابات حقوق الملكية :

تتكون حسابات حقوق الملكية من حسابيين رئيسيين هما حساب رأس المال ويمثل مساهمة ملاك المشروع فى المشروع من أموالهم الخاصة وحساب الأرباح المحجوزة ، ويمثل ذلك الجزء من الأرباح التى يحققها المشروع ولا توزع على الملاك ويحتفظ بها فى المشروع لتقوية مركزه المالى والتوسع فى مجالات نشاطه .

٤ - ٣ - حسابات الإلتزامات :

(أ) الإلتزامات طويلة الأجل : يعتبر الإلتزام طويل الأجل إذا لم يكن مستحق السداد لفترة زمنية طويلة نسبياً ، تزيد فى العادة عن سنة ميلادية . وتتطلب الممارسة السليمة إظهار تواريخ إستحقاق الإلتزامات طويلة الأجل مقابل كل منها فى الميزانية العمومية . وتتكون الإلتزامات طويلة الأجل من أوراق الدفع المستحقة السداد فى تاريخ لاحق لتاريخ الميزانية بما يزيد عن سنة ، والقروض طويلة الأجل التى يحصل عليها المشروع من البنوك بضمان أو بدون ضمان ،وسندات الإقتراض التى يصدرها المشروع لأغراض الإقتراض من المشروعات الأخرى والجمهور العام . ومثلها مثل الإلتزامات عموماً فهى تمثل مستحقات للغير قبل المشروع يلزم سدادها نقداً أو عيناً فى تاريخ لاحق .

(ب) الإلتزامات قصيرة الأجل أو الإلتزامات الجارية : الإلتزام قصير الأجل هو دين على المشروع يستحق السداد فى العادة خلال فترة سنة ، ويتطلب سداده إنتقاص الأصول المتداولة بعد تحويلها إلى نقدية . ومن أمثلة الإلتزامات قصيرة الأجل ما يلى :

حسابات الموردون : ويطلق عليها أحياناً حسابات الدائنون ، وهى تمثل المبالغ المستحقة السداد لدائنى المشروع مقابل مشتريات المشروع الآجلة من بضائع ومستلزمات منهم .

أوراق الدفع : ورقة الدفع هى ورقة تجارية تثبت مديونية المشروع للغير بمبلغ محدد يستحق السداد فى تاريخ محدد فى صورة كتابية . وتنشأ أوراق الدفع فى العادة نتيجة قيام المشروع بالشراء الآجل من مورديه .

المصروفات المستحقة : وتتمثل فى المبالغ المستحقة على المشروع للغير فى تاريخ إعداد الميزانية مقابل خدمات تم اداؤها للمشروع وساهمت فى تحقيق إيراداته عن الفترة المحاسبية المنتهية فى تاريخ الميزانية . ومن أمثلتها الأجور المستحقة السداد للعاملين عن خدمات مؤداة ولم تسدد بعد ، والإيجار المستحق السداد للغير عن إستخدام ممتلكاتهم فى نشاط المشروع ، والفوائد المستحقة على المشروع للغير نتيجة الإستعانة بأموالهم فى العمليات خلال الفترة المحاسبية وما إلى ذلك .

التوزيعات المستحقة : عندما يحقق المشروع أرباحاً نتيجة مزاولة عملياته خلال الفترة المحاسبية فإن جزءاً من هذه الأرباح يتم توزيعه فى العادة على الملاك (وعلى العاملين أيضاً فى كثير من الأحيان) . وعندما يتقرر توزيع الربح يصبح هذا التوزيع المقرر بمثابة دين على المشروع للمستحقين فى التوزيعات يستحق السداد نقداً فى غالبية الأحوال . فإذا لم يقم المشروع بصرف التوزيعات المقررة حتى نهاية الفترة المحاسبية ، أو تبقى جزء منها لسبب أو لاخر ، فإنه يظهر ضمن مكونات الإلتزامات قصيرة الأجل .

الإيرادات المقدمة : قد يحصل المشروع على بعض عناصر الإيرادات مقدماً قبل قيامه بأداء الخدمات المرتبطة بهذه الإيرادات خلال الفترة المحاسبية المنقضية . وبالتالى يصبح المشروع ملتزماً بأداء أو توفير تلك الخدمات فى العادة فى الفترة المحاسبية التالية ، ومن ثم تظهر هذه الإيرادات التى يحصل عليها المشروع مقدماً ولم يقم بأداء الخدمات المقابلة لها ضمن الإلتزامات قصيرة الأجل . ويطلق عليها أحياناً الإيرادات غير المكتسبة، ومن أمثلتها الإيجارات الدائنة المقدمة والفوائد المقدمة التى يحصل عليها

المشروع . وهذه عادة ما يتم الوفاء بقيمتها للغير عيناً فى صورة سلع أو خدمات .

٧ - نماذج الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالى واستخداماتها :

يمكن أن تتخذ الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالى أحد شكلين ، يتمشى الشكل الأول مع معادلة الميزانية (الأصول = الخصوم)، ويطلق عليه الشكل الحسابى، ويعتبر الشكل الثانى بمثابة تقرير . ومهما إختلف شكل الميزانية فإن هناك قواعد معينة لترتيب الأصول والخصوم فى كل من الشكلين . وسوف نعرض فى هذا البند نموذجاً للميزانية العمومية فى شكل حسابى لنتعرف على بعض الإستخدامات المبدئية للمعلومات الواردة فى الميزانية العمومية . على أن نتعرض لشكل التقرير المالى فيما يلى من دراسة .

ويكون للميزانية العمومية فى هذا الشكل جانبان كما سبق ورأينا فى البنود السابقة . يخصص الجانب الأيمن للأصول والجانب الأيسر للخصوم . ويختلف ترتيب الأصول والخصوم من دولة إلى أخرى . ففى بعض الدول (أمريكا مثلاً) يبدأ ترتيب الأصول بالأصول المتداولة الأكثر سيولة ثم ينتهى بالأصول الثابتة الأقل سيولة ويلى ذلك الأصول غير الملموسة ، ويبدأ ترتيب الخصوم بالإلتزامات قصيرة الأجل وينتهى بحقوق الملكية . وفى بعض الدول الأخرى (جمهورية مصر العربية مثلاً) يكون ترتيب الأصول والخصوم عكس الترتيب السابق فى المنشآت التجارية والصناعية ، ويقتصر إستخدام الترتيب السابق على المنشآت المالية (البنوك وشركات التأمين) . وسوف نتبع هنا الترتيب الذى جرى العرف على إستخدامه فى جمهورية مصر العربية . وتأسيساً على ما تقدم نعرض فى الصفحة التالية نموذجاً للميزانية العمومية بأرقام إفتراضية . هذا وقد أظهرنا الأصول الثابتة فى هذا النموذج بصافى قيمتها بعد خصم الإهلاك ، الذى يمثل قيمة ما يستنفد من خدمات هذه الأصول فى أنشطة المشروع . وسوف نتناول هذا الموضوع تفصيلاً فيما بعد .

شركة الشروق التجارية - الميزانية العمومية فى ١٩٩٦/١٢/٣١

(الأرقام المدرجة فى هذه الميزانية افتراضية والأصول بالصافى)

الأصول

	جنيه	جنيه
الأصول الثابتة		
أراضى	٥١٤٠٠٠	
مبانى	٢١٢٠٠٠	
آلات ومعدات	٤٢٠٠٠٠	
سيارات نقل وانتقال	١٨٠٠٠٠	
أثاث وتركيبات	٧٤٠٠٠	
		١٤٠٠٠٠٠
الإستثمارات طويلة الأجل		
مبانى سكنية	١٨٧٥٠٠	
أوراق مالية	٦٢٥٠٠	
		٢٥٠٠٠٠
الأصول المتداولة		
مخزون بضاعة	٣٥٠٠٠٠	
إستثمارات قصيرة الأجل	١٥٠٠٠٠	
مصروفات مقدمة	١٤٠٠٠	
إيرادات مستحقة	١٢٠٠٠	
أوراق قبض	٧٤٠٠٠	
عملاء ومدنين	١١٧٠٠٠	
نقدية بالخزينة	٤٢٣٠٠٠	
نقدية بنك	٢٠٠٠٠٠	
		١٣٤٠٠٠٠
الأصول غير الملموسة		
شهرة المحل	١٧٠٠٠	
حق إختراع	١٨٠٠٠	
		٣٠٠٠
مجموع الأصول =		٣٠٢٥٠٠٠

الخصوم

	جنيه	جنيه
حقوق الملكية		
رأس المال	١٩٥٠٠٠٠	
الأرباح محجوزة	١٨٠٠٠٠	
		٢١٣٠٠٠٠
الإلتزامات طويلة الأجل		٣٢٠٠٠٠
قرض طويل الأجل يستحق السداد فى ٢٠٠٠/٨/٧		
الإلتزامات قصيرة الأجل		
موردون	٢٦٥٠٠٠	
أوراق دفع	١٠٠٠٠٠	
مصروفات مستحقة	٥٠٠٠٠	
إيرادات مقدمة	٤٠٠٠٠	
توزيعات مستحقة	٣٠٠٠٠	
ضرائب مستحقة	٨٠٠٠٠	٥٦٥٠٠٠
مجموع الخصوم		٣٠٢٥٠٠٠

ويلاحظ من هذا الشكل أن معادلة الميزانية العمومية (الأصول = الخصوم) ما زالت قائمة وإن كانت أكثر تفصيلاً . فبدلاً من وضع الأصول كلها فى مجموعة واحدة أصبحت مقسمة إلى مجموعات على حسب طبيعة كل مجموعة والغرض منها ومدى إمكانية تحويلها إلى نقدية سائلة . كما أن تقسيم الإلتزامات إلى التزامات طويلة الأجل وقصيرة الأجل يساعد فى تحديد مدى قدرة المشروع على القيام بسداد التزاماته العاجلة. ولا شك فى أن هذا التفصيل والتنظيم يفيد من يهمه أمر المشروع فى إجراء الدراسات والتحاليل اللازمة للتوقف على مدى قوة مركزه المالى . فمقارنة الأصول المتداولة بالإلتزامات قصيرة الأجل يساعد فى تحديد قدرة المشروع على الوفاء بالتزاماته العاجلة ، وغالباً ما تكون هذه المقارنة فى صورة نسبة الأصول المتداولة إلى الخصوم قصيرة الأجل ، ويطلق عليها نسبة التداول . ورغم أن هذه النسبة تختلف من مشروع إلى آخر وليس لها معيار محدد يوضح النسبة المثالية فى كل الأحوال ، إلا أنها لا شك تفيد الغير بصدد إتخاذ قرارات منح الإئتمان للمشروع . كما أنه بمقارنة حقوق الملكية بالإلتزامات والتى يطلق عليها نسبة الخصوم يمكن التعرف على الهيكل التمويلى لأصول المشروع بصورة تقريبية . وتساعد هذه النسبة فى إتخاذ قرارات توزيع الأرباح أو إحتجازها لتدعيم المركز المالى للمشروع وفى إتخاذ القرارات المؤدية إلى الحفاظ على العلاقة المناسبة بين حقوق الملكية والإلتزامات . وبصفة عامة كلما زادت نسبة حقوق الملكية إلى الإلتزامات كلما كان ذلك مؤشراً إلى إمكانية التوسع فى المستقبل عن طريق الإقتراض .

وبالإضافة إلى هذه الإستخدامات يوجد العديد من الإستخدامات الأخرى للمعلومات الواردة فى قائمة المركز المالى بالإضافة إلى البيانات التى تظهر فى حسابات نتائج العمليات كما سوف يتضح فى الدراسات اللاحقة .

٦ - تفاصيل حسابات الإيرادات والمصروفات :

سبق أن أوضحنا أن عمليات الإيرادات والمصروفات تؤثر فى حسابات الميزانية من أصول وخصوم ومن ثم فى معادلة الميزانية . غير أن تفاصيل هذه العمليات ، ولتعددها وكثرتها لا يمكن أن تظهر فى معادلة الميزانية وإلا أصبحت طويلة ومعقدة وأصبح من

الصعب إستيعاب معلومات الميزانية العمومية . والواقع أن آثار عمليات الإيرادات والمصروفات على حسابات الميزانية تظهر فى صورة نتائج نهائية دون تفاصيل لما أدى إلى هذه النتائج من تغيرات . كما تقتصر هذه النتائج النهائية فى العادة على نتيجة مقابلة الإيرادات والمصروفات من أرباح تتحقق نتيجة زيادة الإيرادات على المصروفات أو خسائر محققة نتيجة مزاولة العمليات . أما تفاصيل بنود حسابات الإيرادات فتظهر فيما يمكن أن نطلق عليه فى هذه المرحلة **الحساب الختامى** ، والذى يظهر أيضاً نتيجة مقابلة بنود الإيرادات فى مجموعها مع بنود المصروفات فى مجموعها من أرباح أو خسائر .

ولتوضيح ذلك دعنا نعود إلى منشأة التجارة الحديثة التى تركنا آخر معادلة ميزانية لها فى نهاية البند الرابع من هذا الفصل . ونذكر مثلاً أن المنشأة باعت خدمات أصلاح أجهزة كهربائية لعملائها بمبلغ ٤١٤٠٠ جنيه حيث أدى ذلك إلى زيادة الأصول (النقدية والمدينون) وزيادة حقوق الملكية (خدمات مباعة) بنفس القيمة . ونذكر أيضاً أن المنشأة تحملت فى سبيل أداء هذه الخدمات مصروفات قدرها ٥٠٠ جنيه أدت إلى نقص الأصول (النقدية) بما تم سداده نقداً من هذه المصروفات وزيادة الإلتزامات بالأجور التى كانت مستحقة . ونذكر أننا أجرينا مقاصة فى خانة حقوق الملكية بين الخدمات المباعة وتكلفة الخدمات المباعة لنحصل على صافى الإضافة لحقوق الملكية من أرباح (محجوزة) فى هذه الحالة . ورغم أن هذا الإجراء جائز فى معادلة الميزانية ، إلا أنه غير متعارف عليه لأغراض الميزانية العمومية . أضف إلى ذلك ، أن تعدد بنود الإيرادات وبنود المصروفات يجعل عملية المقاصة فى معادلة الميزانية عملية صعبة . ولذلك فإنه يصبح من المستحب أن يتم إجراء المقاصة بين بنود الإيرادات والمصروفات خارج معادلة الميزانية وإظهار أثرها النهائى فقط على هذه المعادلة . وعلى هذا الأساس تقتصر تفاصيل حقوق الملكية على رأس المال والأرباح المحجوزة التى تظهر نتائج هذه المقاصة . وهذا فى حقيقة الأمر ما أتبعناه فى معادلتى الميزانية الأخيرتين فى البند الرابع .

ولنفرض مثلاً أن منشأة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية خلال شهر سبتمبر.

١ - باعت جزءاً من الأجهزة والأدوات الكهربائية التى قامت بشرائها فى ٩٦/٨/٣٠ والبالغ تكلفته ٢٠٦٠٠٠ جنيه بمبلغ ٣٠٤٠٠٠ جنيه حيث حصلت

نقدا على ٢٨٠٠٠٠ جنيه والباقى ما زال مستحقاً لها قبل عملائها .

٢ - دفعت مصاريف لسيارات نقل البضائع إلى العملاء من وقود وزيوت وسائقين وخلافه مبلغ ٨٦٠٠ جنيه نقداً وما زال مستحقاً عليها ١٤٠٠ جنيه أجور سائقين .

٣ - أدت خدمات صيانة لعملائها خلال الشهر بلغت قيمتها ٣٧٥٠٠ جنيه حصلت منها ٢٦٣٠٠ جنيه والباقى ما زال مستحقاً قبل العملاء . وقد بلغت تكاليف ومصروفات المنشأة بصدد أداء تلك الخدمات ما يلى : أدوات ومهمات صيانة ٧٩٠٠ جنيه ، أجور عمال الصيانة ١٣٢٠٠ جنيه سددت كلها نقداً .

٤ - دفعت أجور عمالها وموظفيها عن الشهر ، بخلاف أجور عمال الصيانة وبلغت هذه الأجور ٢٧٦٠٠ جنيه .

٥ - قامت بالإعلان عن نشاطها فى محطات الإذاعة والتلفزيون عن الشهر بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه ، سددت منها ٥٠٠٠ جنيه ، والباقى ما زال مستحقاً عليها .

٦ - قامت بوضع سياراتها عن شهر سبتمبر فى جراج عمومى مقابل إيجار شهرى قدره ٣٥٠ جنيه تسدد فى نهاية كل شهر ، ولم يسدد الإيجار بعد .

والمطلوب : هو تحديد أثر كل من هذه العمليات على حسابات الأصول والإلتزامات وتحديد الأثر الصافى على حقوق الملكية .

١ - ولنبدأ بالعملية الأولى : ولعله أصبح من الواضح فى هذه المرحلة أن أى عملية من العمليات التى تقوم بها الوحدة المحاسبية تؤثر فى حسابين على الأقل . فعند قيام المنشأة ببيع أجهزة وأدوات كهربائية سبق شراؤها فإن هذه الأجهزة والمعدات التى تعد من أصول الشركة (المتداولة) تنقص بمقدار تكلفة المباع منها ، أى أن :

- الأجهزة والمعدات (البضاعة) فى الأصول تنقص بمقدار ٢٠٦٠٠٠ جنيه .

- وفى مقابل ذلك حصلت المنشأة على أصول قدرها ٣٠٤٠٠٠ جنيه تمثل إيراداتها من بيع الأجهزة والمعدات . فتزداد النقدية بمقدار ٢٨٠٠٠٠ جنيه ويزداد المدينون (العملاء) بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه .

- ويترتب على ما تقدم زيادة صافية فى الأصول قدرها ٩٨٠٠٠ جنيه (٣٠٤٠٠٠ - ٢٠٦٠٠٠) تمثل أرباح المنشأة من عملية بيع الأدوات الكهربائية والتى تمثل إضافة لحقوق الملكية فيتوازن جانبى معادلة الميزانية .

- يلاحظ أن هذه العملية تؤثر على أربعة حسابات فى معادلة الميزانية : البضاعة تنقص بمقدار ٢٠٦٠٠٠ جنيه ، النقدية تزداد بمقدار ٢٨٠٠٠٠ جنيه المدينون (العملاء) تزداد بمقدار ٢٤٠٠٠ جنيه وحقوق الملكية تزداد بمقدار ٩٨٠٠٠ جنيه .

هذا ويمكن إظهار أثر هذه العملية كالاتى : (أ) إنقاص البضاعة بمبلغ ٢٠٦٠٠٠ جنيه ، وعمل حساب المصروفات وزيادته بنفس المبلغ بإعتباره تكلفة البضاعة المباعة (تذكر أن المصروفات يمكن أن تظهر فى معادلة الميزانية بإشارة سالبة فى بنود حقوق الملكية) ، (ب) - زيادة النقدية بمبلغ ٢٨٠٠٠٠ جنيه ، وزيادة المدينون بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه مقابل عمل حساب للإيرادات وزيادته بمبلغ ٣٠٤٠٠٠ جنيه (تذكر أن الإيرادات يمكن أن تظهر بإشارة موجبة فى بنود حقوق الملكية) . وسوف نتبع هذه الطريقة الأخيرة فى معالجة باقى العمليات .

٢ - تؤدى هذه العملية إلى زيادة حساب المصروفات : مصروفات نقل البضائع بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه (٨٦٠٠ جنيه نقداً + ١٤٠٠جنيه أجور سائقين مستحقة) مقابل نقص النقدية بمبلغ ٨٦٠٠ جنيه وزيادة الإلتزامات (الأجور المستحقة) بمبلغ ١٤٠٠ جنيه .

٣ - تتكون هذه العملية ، فى الواقع من عمليتين : عملية تحقق إيرادات ، وعملية تحديد المصروفات المتعلقة بهذه الإيرادات . ويترتب على هذه العملية الأولى زيادة الإيرادات: خدمات مباعة بمبلغ ٣٧٥٠٠ جنيه مقابل زيادة النقدية بمبلغ ٢٦٣٠٠ جنيه وزيادة المدينون (العملاء) بمبلغ ١١٢٠٠ جنيه . ويترتب على العملية الثانية زيادة المصروفات : مواد ومهمات الصيانة بمبلغ ٧٩٠٠ جنيه وزيادة الأجور بمبلغ ١٣٢٠٠ جنيه . مقابل إنخفاض النقدية بمبلغ ٢١١٠٠ جنيه بإعتبار أنها سددت كلها نقداً .

٤ - يترتب على هذه العملية زيادة المصروفات : أجور بمبلغ ٢٧٦٠٠ جنيه مقابل نقص النقدية بنفس المبلغ .

٥ يترتب على هذه العملية زيادة المصروفات : إعلان بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه مقابل نقص النقدية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه . وزيادة الإلتزامات : الإعلان المستحق بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه .

٦ يترتب على هذه العملية زيادة المصروفات : إيجار بمبلغ ٣٥٠ جنيه ، مقابل زيادة الإلتزامات : إيجار مستحق بنفس المقدار

وبما تقدم يمكن تلخيص عمليات الإيرادات والمصروفات كالاتى :

عمليات الإيرادات :

جنيه	
٣٠٤٠٠٠	مبيعات أجهزة وأدوات كهربائية
٣٧٥٠٠	+ خدمات مباعة
٣٤١٥٠٠	جملة الإيرادات

عمليات المصروفات :

٢٠٦٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
١٠٠٠٠	مصروفات نقل البضائع المباعة
٧٩٠٠	مواد ومهمات صيانة
٤٠٨٠٠	أجور (١٣٢٠٠ + ٢٧٦٠٠)
٧٥٠٠	إعلان
٣٥٠	إيجار
٢٧٢٥٥٠	جملة المصروفات

وبإجراء المقاصة بين الإيرادات والمصروفات نجد أن الشركة قد حققت أرباحاً قدرها : ٣٤١٥٠٠ - ٢٧٢٥٥٠ = ٦٨٩٥٠ جنيه .

وتمثل هذه الأرباح الزيادة الصافية فى حقوق الملكية (الأرباح المحجوزة) نتيجة كل العمليات السابقة ، وبدلاً من أن تتم عملية حصر الإيرادات والمصروفات على هذه الصورة الحسابية وإجراء المقاصة بينها فإنها تتم محاسبياً فى صورة أكثر تنظيماً فيما يمكن أن نطلق عليه فى هذه المرحلة **الحساب الختامى** . ويتخذ الحساب الختامى

لمنشأة التجارة الحديثة عن شهر سبتمبر الشكل الموضح فى الصفحة التالية .

ويلاحظ أن الحساب الختامى يتم إعداده عن فترة زمنية معينة ليقيس نتيجة نشاط المشروع على مدار تلك الفترة ، بينما الميزانية العمومية تكون فى تاريخ معين حيث تظهر ما لدى الوحدة المحاسبية من أصول فى ذلك التاريخ وما عليها من التزامات وحقوق ملكية فى نفس التاريخ . ويلاحظ أيضاً أن للحساب جانبين - رغم أن هذا ليس النموذج الوحيد للحساب - يوضح الجانب الأيمن بنود المصروفات ومجموعها ويوضح الجانب الأيسر بنود الإيرادات ومجموعها ، وإذا زاد جانب الإيرادات عن جانب المصروفات كان معنى ذلك تحقق أرباح ، وتظهر كمتمم حسابى لجانب المصروفات ليصل مجموعه لمجموع جانب الإيرادات ، والعكس يكون صحيحاً فى حالة زيادة المصروفات عن الإيرادات .

منشأة التجارة الحديثة

الحساب الختامى عن شهر سبتمبر ١٩٩٦

المصروفات		الإيرادات	
٢٠٦٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة	٣٠٤٠٠٠	مبيعات أجهزة وأدوات كهربائية
١٠٠٠٠	مصروفات نقل البضاعة المباعة	٣٧٥٠٠	خدمات مباعة
٧٩٠٠	مواد ومهمات صيانة		
٤٠٨٠٠	أجور		
٧٥٠٠	إعلان		
٣٥٠	إيجار		
٢٧٢٥٥٠	مجموع المصروفات		
٦٨٩٥٠	الأرباح		
٣٤١٥٠٠	المجموع	٣٤١٥٠٠	مجموع الإيرادات

ويلاحظ ما يلي على جدول معادلة الميزانية الواردة في الصفحة بعد التالية :

البنود (١) ، (٢) ، (٣) ، (٧) ، (٩) ، (١٠) لم تتغير عما كانت عليه في المعادلة السابقة حيث لم تتأثر بأي من هذه العمليات .

البند (٤) الخاص بالبضاعة يظهر نقص البضاعة بمقدار تكلفة البضاعة المباعة (٣٤٠٠٠٠ - ٢٠٦٠٠٠) .

البند (٥) المدينون - زاد حساب المدينون حيث كان ٣٠٥٠٠ جنيه بمقدار ٢٤٠٠٠ جنيه قيمة مبيعات الأجهزة والأدوات الكهربائية الآجلة ، وبمبلغ ١١٢٠٠ جنيه قيمة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء والتي لم تتحصل بعد وبذلك يصبح المجموع ٦٥٢٠٠ جنيه .

البند (٦) زادت النقدية بمقدار ٢٨٠٠٠٠ جنيه تمثل مبيعات أجهزة وأدوات كهربائية نقدية ، وبمقدار ٢٦٣٠٠ جنيه قيمة الخدمات التي تحصلت نقداً ، ثم نقصت النقدية بالآتي : ٨٦٠٠ جنيه مصاريف نقل ، ٢١١٠٠ جنيه مصروفات صيانة من مواد ومهمات وأجور صيانة ، ٢٧٦٠٠ جنيه أجور عمال وموظفين ، ٥٠٠٠ جنيه مصاريف إعلان ، وهي كلها مبالغ تم دفعها نقداً .

البند (٨) الأرباح المحجوزة وكانت في المعادلة السابقة ١١٠٠٠ جنيه أضيف إليها أرباح شهر فبراير كما تظهر في الحساب الختامي والبالغ قدرها ٦٨٩٥٠ جنيه .

البند (١١) يمثل التزامات المنشأة التي نتجت عن العمليات السابقة وهي : ١٤٠٠ جنيه أجور مستحقة ، ٢٥٠٠ جنيه إعلان مستحق ، ٣٥٠ جنيه إيجار مستحق .

المطلوب منك : أن تقوم بتصوير الميزانية العمومية لمنشأة التجارة الحديثة كما تظهر في آخر سبتمبر ١٩٩٦ من واقع البيانات التي تظهر في معادلة الميزانية طبقاً للنموذج السابق عرضه لشركة التجارة العالمية .

وبعد التعرف على نتيجة عمليات الإيرادات والمصروفات من واقع الحساب الختامي يمكن إظهار الأثر النهائي لهذه العمليات على معادلة الميزانية الواردة في نهاية

البند الرابع من هذا الفصل تنفيذاً للملاحظات السابقة كالاتى :

الأصول =		حقوق الملكية +		الإلتزامات	
جنيه		جنيه		جنيه	
١٢٠٠٠٠	مبانى (١)				
٤٥٠٠٠	أثاث وتركيبات (٢)				
٣٥٥٠٠	سيارات نقل (٣)	٣٠٠٠٠٠	رأس المال (٧)	٦٨٠٠٠	قرض البنك (٩)
١٣٤٠٠٠	بضاعة (٤)	١٠٠٨٥٠	أرباح محجوزة (٨)	٣٢٧٠٠٠	الدائنون (١٠)
٦٥٢٠٠	مدينون (٥)			٤٢٥٠	مصروفات مستحقة (١١)
٤٠٠٤٠٠	نقدية (٦)				
٨٠٠١٠٠	مجموع الأصول =	٤٠٠٨٥٠	مجموع حقوق الملكية +	٣٩٩٢٥٠	مجموع الإلتزامات

٨ - الخلاصة :

إستعرضنا فى هذا الفصل معادلة الميزانية ، والتى يمكن أن تمتد إلى المعادلة المحاسبية الرئيسية التى هى معادلة ميزان المراجعة . وعرفنا أن الأصول ، أو الأشياء ذات القيمة التى تمتلكها الوحدة المحاسبية والتى تمثل مواردا إقتصادية متاحة لها للإستخدام فى نشاطها لأغراض تحقيق أهدافها لابد وأن تتساوى فى مجموعها مع الخصوم سواء كانت فى شكل حقوق ملكية أو فى شكل التزامات . وعرفنا أن الخصوم فى الواقع هى المصدر الذى منه يتم الحصول على الأصول .وتعرضنا بعد ذلك لعدة أنواع من العمليات التى يقوم بها المشروع وتؤثر فى أصوله وخصومه ، وأوضحنا كيفية إظهار آثار هذه العمليات على معادلة الميزانية ، وسواء كانت هذه العمليات تقتصر على الأصول والخصوم فقط أو تشتمل على عمليات إيرادات ومصروفات أيضاً . ويمكننا فى هذه المرحلة تلخيص بعض القواعد الإسترشادية بصدد إظهار آثار العمليات التى يقوم بها المشروع على معادلة الميزانية كالاتى :

١ - أولاً وقبل كل شيء يجب أن نتذكر دائماً أن كل عملية لا بد وأن يتأثر بها

على الأقل حسابين من حسابات الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات

٢ - يمكن زيادة أحد أو بعض الأصول عن طريق النقص فى أصل أو أصول أخرى (شراء بضاعة نقداً ، أو تحصيل المدينون) ، أو عن طريق زيادة الإلتزامات (شراء بضاعة أو أثاث على الحساب ، أو الحصول على قرض وإيداع النقدية المتحصلة منه فى الخزينة) ، أو عن طريق زيادة حقوق الملكية (الحصول على رأس المال نقداً أو زيادة الأرباح المحجوزة) .

٣ - إذا كانت الزيادة فى الأصول تحدث نتيجة النقص فى أصول أخرى ، فإن مجموع الأصول وكذا مجموع الخصوم لا يتأثر بالعملية المؤدية لهذه الزيادة . أما إذا كانت الزيادة فى الأصول ناجمة عن زيادة الإلتزامات أو حقوق الملكية ، فإن مجموع كل من الأصول والخصوم سوف يزداد بنفس مقدار الزيادة .

٤ - إذا ترتب على عملية ما نقص فى أصل أو أصول معينة دون زيادة أصل أو أصول أخرى ، فإن هذا بالضرورة سوف يؤدى إلى نقص فى الإلتزامات أو فى حقوق الملكية أو فى كلاهما بنفس المقدار .

٥ - يترتب على المصروفات نقص الأصول أو زيادة الإلتزامات أو كلاهما مع نقص مماثل فى حقوق الملكية .

٦ - يترتب على الإيرادات زيادة الأصول أو نقص الإلتزامات أو كلاهما مع زيادة مماثلة فى حقوق الملكية .

هذا كما تعرضنا فى هذا الفصل لشرح حسابات الأصول والخصوم وأقسامها وعرضنا نموذجاً للميزانية العمومية وعرفنا أنها تعد فى تاريخ معين ، ثم تناولنا تفاصيل حسابات الإيرادات والمصروفات بصفة منفصلة عن معادلة الميزانية عن طريق حصرها فى الحساب الختامى والإقتصار على إظهار نتيجة المقاصة بينها على معادلة الميزانية . ويلاحظ أن الحساب الختامى يتم إعداده عن فترة زمنية معينة ليغطى نشاط المشروع الذى يترتب عليه تدفق الإيرادات والمصروفات على مدارها ، بخلاف الميزانية العمومية التى يتم إعدادها لتظهر المركز المالى للمشروع فى تاريخ معين .

أسئلة وحالات وتمارين
على الفصل الرابع

أولاً : الأســـئلة :

السؤال الأول :

حدد مفهوم كل من :

الأصول المتداولة ، الإلتزامات قصيرة الأجل ، الإستثمارات طويلة الأجل ، نسبة التداول ، نسبة الخصوم ، الأرباح المحجوزه .

الســؤال الثـانى :

وضع أى من العناصر الآتية ينتمى إلى الميزانية العمومية وأيها ينتمى إلى الحساب الختامى (بمعنى يظهر فيه) موضحاً الجانب الـذى يظهـر فيـه كل عنصر (حساب) فى كل أو أى منهما :

إيجار المبانى التى تستأجرها الشركة من الغير ، الإيجار المستحق للمنشأة قبل الغير، تكلفة البضاعة المباعة ، مخزون البضاعة ، المبيعات الآجلة (التى لم تحصل قيمتها بعد) ، العملاء (المدينون) ، الأجور ، الأجور المستحقـة ، الأجور المقدمـة (المدفوعة مقدماً) ، إيرادات الفوائد ، أوراق القبض ، مصروفات تحصيل أوراق القبض، سيارات النقل والإنتقال ، مصروفات تشغيل السيارات ، الأرباح المحجوزة ، صافى الربح، المبانى ، الآلات والمعدات ، الوقود والزيوت والقوى المحركة المستنفدة فى تشغيل الآلات والمعدات ، قرض البنك ، الفوائد ، الفوائد المستحقة للبنك على القرض والتى لم تسدد بعد ، مصروفات الإهلاك، إيرادات محصله مقدماً ، أوراق القبض ، أوراق الدفـع .

السؤال الثالث :

برر لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك .

(أ) تعتبر حسابات العملاء أكثر سيولة من النقدية .

(ب) يترتب على دفع المصروفات إنخفاض النقدية وزيادة الإلتزامات وإنخفاض حقوق الملكية .

(حـ) يتم إعداد الميزانية العمومية عن فترة زمنية معينة لأنها تظهر نتيجة نشاط المشروع خلال الفترة .

(د) يظهر الحساب الختامى الأصول والمصروفات فى أحد جانبيه ، والخصوم والإيرادات فى الجانب الآخر .

(هـ) يتساوى رأس مال المشروع مع الفرق بين الأصول والإلتزامات بصفة دائمة .

(و) يظهر الحساب الختامى المصروفات التى يتم سدادها نقداً خلال الفترة التى يغطيها الحساب .

(ز) إذا حدثت زيادة فى أحد الأصول فلابد وأن يقابل ذلك نقص فى أصل أو زيادة فى حقوق الملكية .

(ح) الإلتزامات طويلة الأجل هى تلك التى تستحق السداد خلال الفترة المحاسبية .

(ط) تعتبر الإيجارات المستحقة للمنشأة قبل الغير من الإلتزامات قصيرة الأجل.

(ى) يمكن أن لا يترتب على بعض العمليات التى يقوم بها المشروع أى تغيير فى مجموع الأصول أو الخصوم .

(ك) تقتصر الإيرادات على ما يتم تحصيله نقداً من بيع السلع والخدمات للعملاء

(ل) لا بد وأن تودى الإيرادات إلى زيادة الأصول حتى لو لم يتم تحصيلها نقداً .

(م) تؤدى زيادة مجموع الأصول بالضرورة إلى زيادة الإلتزامات ورأس المال .

(ن) الحساب الختامى هو كشف بنود الإيرادات والمصروفات فى تاريخ إنتهاء السنة المالية .

(د) إذا زادت النقدية فهذا يعنى بالضرورة تحصيل مبالغ مستحقة على العملاء أو

إتمام مبيعات نقدية .

(ص) يؤدى نقص الأصول بالضرورة إلى الحصول على إيرادات .

(ض) يؤدى تحقق الإيرادات محاسبياً إلى زيادة الأصول بصرف النظر عن التحصيل .

(ط) تعتبر المصروفات المقدمه والإيرادات المستحقة من قبيل الأصول التى يتم الحصول على مقابلها نقداً فى تاريخ لاحق لإعداد الميزانيه العموميه .

(ظ) تعتبر المصروفات المستحقة والإيرادات المقدمه من قبيل الإلتزامات التى يتم الوفاء بها نقداً فى تاريخ لاحق لتاريخ إعداد الميزانية العمومية .

(ع) يلزم الوفاء بكل من المصروفات والإيرادات المقدمه فى صوره عينيه ، وعلى العكس من ذلك لابد من الوفاء بكل من المصروفات والإيرادات المستحقة فى صورة نقدية .

(غ) يمكن تحديد نتيجة المشروع من ربح أو خساره بإعداد الميزانية العمومية فى شكل معادله أو حساب ، ومن ثم لا يوجد ما يدعو لإعداد الحساب الختامى .

السـؤال الرابـع :

١ - حدد خمس عمليات تؤثر فى جانب الأصول فقط دون جانب الخصوم.

٢ - حدد ثلاث عمليات تؤثر فى الأصول والإلتزامات دون حقوق الملكية .

٣ - حدد أربع عمليات تؤثر فى الأصول وحقوق الملكيه دون الإلتزامات .

٤ - حدد عملية واحدة تؤثر فى حقوق الملكية والإلتزامات دون الأصول .

ثانياً : الحالات :

برر خطأ أو صواب كل إجابه من الإجابات الوارده أسفل كل حاله من الحالات التالية .

الحالة الأولى: حيث الأصول هى الأشياء التى تمتلكها الوحدة المحاسبية أو تقع فى حوزتها فإن :

(أ) الخصوم هى الحقوق فى هذه الأصول ، أو مصادر تمويل هذه الأصول عن طريق الملاك وغير الملاك .

(ب) يلزم أن تتساوى الأصول مع الخصوم بصفة دائمة .

(جـ) حقوق الملكية تمثل الفرق بين جملة الأصول وما قام بتمويله منها غير الملاك.

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لاشىء مما تقدم .

الحالة الثانيه : تتمثل الأرباح المحجوزة فى :

(أ) زيادة تدفق الإيرادات نتيجة بيع السلع والخدمات عن تدفق المصروفات اللازمة لتوفير السلع والخدمات التى يتم بيعها للعملاء .

(ب) ذلك الجزء من حقوق الملكية الذى يتوفر للملاك نتيجة مزالة الوحدة المحاسبية لنشاطها بأرباح .

(جـ) فيما يتم إستثماره من أرباح فى الإضافة إلى الأصول .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شىء مما تقدم .

الحالة الثالثة : تؤثر عمليات الإيرادات والمصروفات فى كل من الأصول والخصوم كالتالى :

(أ) تؤدى الإيرادات إلى زيادة الأصول وحقوق الملكية معاً .

(ب) تؤدى المصروفات إلى نقص الأصول أو زيادة الإلتزامات أو كلاهما كما تؤدى إلى نقص حقوق الملكية .

(جـ) تكون محصلة الإيرادات والمصروفات زيادة الأصول وحقوق الملكية مع زيادة الإلتزامات فى بعض الأحيان ، ما دامت المحصلة أرباحاً .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شىء مما تقدم

الحالة الرابعة : تختلف الأصول الثابتة عن الأصول المتداولة فى أن :

(أ) الأولى يتم الحصول عليها لأغراض إستخدامها لفترة طويلة بينما الثانية يتم الحصول عليها لأغراض إعادة بيعها أو هى تنتج عن عمليات الإيرادات وتتحول إلى نقدية فى فترة قصيرة .

(ب) تظهر الأولى طبيعة نشاط المشروع بينما توضح الثانية قدرة المشروع على الوفاء بالتزاماته للغير .

(جـ) الأصول الثابتة يلزم أن تكون من السلع المعمرة بيما لا يلزم أن تكون الأصول المتداولة من السلع قصيرة العمر .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة الخامسة : تعتبر المصروفات التى تسدد مقدماً قبل الحصول على الخدمة المقابلة لها من الأصول لأن :

(أ) سدادها مقدماً يعنى قيام التزام الغير بأداء الخدمة المقابلة للوحدة المحاسبية مستقبلاً دون قيام الوحدة بسداد نقدية فى ذلك الوقت .

(ب) هى تتحول إلى نقدية مستقبلاً عندما تشارك الخدمة التى يقدمها الغير للوحدة المحاسبية فى تحقيق إيرادات مستقبلاً ويتم تحصيل قيمة الإيرادات نقداً .

(جـ) لا يلزم الغير بالوفاء بقيمتها نقداً للوحدة المحاسبية ومن ثم لا تعتبر من الأصول النقدية .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة السادسة : إذا بلغ مجموع الأصول فى ١/١ مبلغ ٣٩٢٠٠٠ جنيه متضمناً بضاعة تبلغ تكلفتها ١٦٠٠٠٠ جنيه ، وتم فى ذلك اليوم بيع بضاعة تكلفتها ٦٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٥٠٠٠٠ جنيه ، يؤدى ذلك إلى :

(أ) تنقص البضاعة بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه وتزداد النقدية بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه ويزداد العملاء (المدينون) بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه لتكون محصلة الزيادة فى الأصول ٢٠٠٠٠ جنيه .

(ب) تزداد الإيرادات بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه وتزداد المصروفات بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه .

(جـ) تزداد الأرباح المحجوزة ومن ثم حقوق الملكية بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة السابعة : تعتبر المصروفات المستحقة من الإلتزامات لأنها :

(أ) تمثل خدمات أداها الغير للوحدة المحاسبية خلال الفترة المحاسبية وساهمت فى تحقيق إيرادات الفترة ، وذلك دون أن يحصل الغير من الوحدة على مقابلها بعد .

(ب) تمثل وسيلة من وسائل تمويل الأصول ، أى الحصول على أصول جديدة أو إضافية بطريقة غير مباشرة حيث ساهمت في تحقيق الإيرادات التى تؤدى إلى زيادة الأصول .

(جـ) تنطوى على التزام الوحدة المحاسبية بسداد قيمتها نقداً فى تاريخ لاحق لتاريخ نهاية الفترة المحاسبية .

(د) كل ما تقدم .   (هـ) بعض ما تقدم .   (و) لا شئ مما تقدم .

الحالة الثامنة : تختلف مبيعات البضاعة عن تكلفة البضاعة المباعة فى أن :

(أ) مبيعات البضاعة مقومة بسعر البيع بينما تكلفة البضاعة المباعة مقومة على أساس تكلفتها تسليم محلات الوحدة المحاسبية (ثمن الشراء + تكلفة النقل ، وخلافه) .

(ب) مبيعات البضاعة من الإيرادات وتكلفة البضاعة المباعة من أهم بنود المصروفات .

(جـ) تؤدى مبيعات البضاعة إلى زيادة الأصول بالقيمة بينما تكلفة البضاعة المباعة تؤدى إلى نقص الأصول بالقيمة .

(د) كل ما تقدم .   (هـ) بعض ما تقدم .   (و) لا شئ مما تقدم .

الحالة التاسعة : يعتبر مقابل نقل البضاعة المشتراة من مقر البائع لمقر المشترى إذا تحملها المشترى من عناصر التكلفة بينما يعتبر مقابل نقل البضائع المباعة من مقر البائع إلى مقر المشترى إذا تحملها البائع من بنود المصروفات حيث :

(أ) البضاعة التى يتم شراءها من الأصول ومقابل نقلها لمقر الوحدة المحاسبية يعتبر من ضمن التكاليف المودية إلى تواجدها لدى الوحدة لإمكانية عرضها على العملاء وبيعها ، بينما البضاعة التى يتم بيعها يتحقق عنها إيرادات تعادل سعر البيع ومقابل نقلها من مقر الوحدة المحاسبية للعميل الذى اشتراها يعتبر من المصاريف اللازمة لتحقق الإيرادات .

(ب) لأن مقابل نقل البضاعة المشتراة عادة ما يتحمله المشترى بينما مقابل نقل البضاعة المباعة عادة ما يتحمله البائع .

(جـ) يؤدى مقابل النقل فى كل الأحوال إلى نقص الأصول أو زيادة الإلتزامات .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شىء مما تقدم .

الحالة العاشرة : إذا قامت الوحدة المحاسبية بأداء خدمات لعملائها بمقابل نقدى أو أجل فأن :

(أ) كل ما يستنفد فى سبيل أداء هذه الخدمات من أصول أو خدمات العاملين وما شابه ذلك يعتبر من بنود المصروفات سواء تم سداد القيمة نقداً أو لم يتم .

(ب) تعتبر قيمة الخدمات التى يُتحمل بها العملاء من بنود الإيرادات سواء تحصلت القيمة نقداً أو ظلت مستحقة قبل العملاء .

(جـ) تزداد الأصول عموماً بقيمة الخدمات المباعة وتنقص بما يسدد من مصروفات فى سبيل أدائها أو يستنفد من أصول فى سبيل ذلك كما قد تزداد الإلتزامات بالمصروفات التى يلزم سدادها نقداً ولكنها لم تسدد بعد .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شىء مما تقدم .

الحالة الحادية عشر : إذا زادت جملة الأصول عن حقوق الملكيه بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه وكانت الإيرادات ٢٨٠٠٠ جنيه والمصروفات ١٨٠٠٠ جنيه ، الأصول المتداوله ٢٥٠٠٠ جنيه ، فإن :

(أ) صافى الربح يكون مبلغ ١٢٠٠٠ جنيه .

(ب) تقل حقوق الملكيه بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه .

(جـ) تكون نسبه التداول ٥٠٪ .

الحالة الثانية عشر :

إذا بلغت جمله الأصول غير النقدية ٨٠٠ ٠٠٠ جنيه ، وكانت حقوق الملكيه ٦٠٠ ٠٠٠ جنيه والإلتزامات قصيرة الأجل ١٠٠٠٠٠ جنيه وطويلة الأجل ٣٠٠ ٠٠٠ جنيه ، وكانت نتيجة مقابله الإيرادات بالمصروفات خسائر قدرها ٥٠٠٠ جنيه ، فإن :

(أ) الأصول النقدية تكون مبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه .
(ب) نسبة السيوله (الأصول النقديه / الإلتزامات قصيرة الأجل) تكون ٢٠٠٪ .
(جـ) تزيد حقوق الملكيه بند الأرباح المحجوزه بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه .

ثالثاً : التمـــارين :

التمرين الأول :

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها ورشة زين الدين لإصلاح السيارات خلال شهر مارس ١٩٩٤ .

رقم	تاريخ	العمليـــة
(أ)	٣/١	قام زين الدين بتكوين الورشة ، وأودع رأس مال فيها قدره ١٥٠٠٠ جنيه نقداً .
(ب)	٣/٣	قام زين الدين بشراء آلة ضبط كهرباء السيارات بمبلغ ٦٣٠٠ جنيه على الحساب .
(جـ)	٣/٥	قام زين الدين بشراء عدد وأدوات بمبلغ ١٢٥٠٠ جنيه ، سدد منها ٤٥٠٠ جنيه نقداً ، والباقى يستحق السداد بعد ثلاثة شهور .
(د)	٣/٧	زاول زين الدين عمليات إصلاح السيارات فى ذلك اليوم . وكانت حصيلة إيراداته النقدية ٨٩٠ جنيه ، كما يستحق له قبل عملائه ٤٦ جنيه .
(هـ)	٣/٨	قام زين الدين بسداد أجور العمال والفنيين عن الأسبوع الأول من الشهر والبالغ قدرها ٣٦٠ جنيه .
(و)	٣/١١	إقترض زين الدين ٦٠٠٠ جنيه من البنك
(ز)	٣/١٣	قام زين الدين بعمليات إصلاح للسيارات بلغت قيمتها ٧٨٠ جنيه حصلت نقداً .
(ط)	٣/١٤	إشترى زين الدين شحوم وزيوت لزوم عمليات السيارات بمبلغ ١٢٠٠ جنيه سددت نقداً .

(ى) ٣/١٥ إشترى زين الدين ونش جرار لسحب السيارات العاطلة بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه نقداً .

(ك) ٣/١٦ سدد زين الدين الأجور المستحقة للعمال والفنيين عن الأسبوع الثانى من الشهر .

(ل) ٣/١٧ بلغت إيرادات إصلاح السيارات فى ذلك اليوم ١٣٥٠ جنيه تحصل منها نقداً ١١٥٠ جنيه ، كما حصل زين مبلغ ٣٦ جنيه من المستحقات قبل عملائه بتاريخ ٣/٧ .

(م) ٣/٢٠ عند جرد الزيوت والشحومات فى ذلك التاريخ وجد أنه إستخدم منها فى عمليات الإصلاح ما يبلغ قيمته ١٦٠ جنيه .

المطلــوب :

توضيح أثر كل من العمليات السابقة على معادلة الميزانية طبقاً للنموذج التالى :

رقم	تاريخ العملية	الأصول	= حقوق الملكية	+ الإلتزامات
		جنيه	جنيه	جنيه
أ	٣/١	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	
ب	٣/٣	٦٣٠٠ +		٦٣٠٠
		٢١٣٠٠	١٥٠٠٠ =	٦٣٠٠ +
جـ	٣/٥	...	...	...

التمـرين الثـانى :

بإستخدام نفس نموذج معادلة الميزانية وإظهار التغيرات فيها الموضح فى التمرين الأول وبإضافة الأعمدة التالية : الأصول الثابتة ، الأصول المتداولة ، رأس المال ، الأرباح المحجوزة ، الإلتزامات ، وضح أثر كل من العمليات التالية على معادلة الميزانية وذلك مع جمع الأعمدة للتحقق من صحة المعادلة بعد كل عملية من العمليات :

رقم	تاريخ	العمليـــة
أ	٤/١	قام حسانين حسونة حسين بتكوين مشروع للإتجار فى ملابس السيدات برأس مال نقدى قدره ٢٠٠٠٠٠ جنيه .
ب	٤/٢	قام المذكور بإستئجار محل فى موقع مناسب مقابل إيجار شهرى قدره ١٥٠ جنيه تم سداده عند التعاقد ، ثم قام بشراء أثاث ومفروشات بلغت قيمتها ٤٢٠٠٠ جنيه سدد نصفها نقداً .
جـ	٤/٧	تعاقد حسانين مع عدد من العمال والموظفين لمساعدته فى إدارة شؤون المشروع ، وقام بشراء بضائع بمبلغ ٢٦٠٠٠٠ جنيه سدد منها ١٠٠٠٠٠ جنيه ، والباقى على الحساب
د	٤/١٠	تم إفتتاح المحل وبلغت مبيعاته فى ذلك اليوم ٢٤٠٠٠ جنيه حصلت نقـداً .
هـ	٤/١٢	كان اليوم السابق عطلة رسمية وباع المحل فى هذا اليوم ما بلغت جملة إيراداته ٤٧٥٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٣٢٧٠٠ جنيه . والباقى يستحق السداد فى نهاية الشهر .
و	٤/١٥	قام حسانين بسداد مرتبات العمال والموظفين حتى تاريخه والبالغ قدرها ٤٥٠٠ جنيه ، كما قام بجرد البضاعة الباقية لديه ووجد أن تكلفتها ٣١٢٠٠٠ جنيه .
ز	٤/١٨	سدد حسانين مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه من باقى ثمن البضاعة المستحق عليه وسدد ١٢٠٠٠ جنيه من باقى ثمن الأثاث والمفروشات المستحق عليه .
ح	٤/٢١	قام المذكور بالحصول على قرض من البنك بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه يتم سداده خلال ثلاثة أشهر بفائدة سنوية قدرها ١٢٪ تدفع فى نهاية كل شهر .
ط	٤/٢٢	بلغت المبيعات النقدية ٥٢٣٠٠ جنيه والمبيعات الآجلة ١٠٢٠٠ جنيه وتكلفة البضاعة المباعة ٣٨٠٠٠ جنيه .

ى	٤/٢٤	سدد العملاء جزءاً من المبالغ المستحقة عليهم بلغت قيمته ٥٤٠٠ جنيه .
ك	٤/٢٩	سدد حسانين مرتبات العمال والموظفين عن النصف الأخير من الشهر وبلغت قيمتها ٤٧٠٠ جنيه .
ل	٤/٣٠	سدد حسانين الفوائد المستحقة للبنك عن عشرة أيام فى هذا الشهر والبالغ قدرها ١٠٠ جنيه

التمــرين الثــالث :

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها مؤسسة سامتكس خلال شهر مايو ١٩٩٤ . والمطلوب منك هو إظهار أثر هذه العمليات على معادلة الميزانية وتجميع أعمدة المعادلة (ترصيدها) بعد إثبات كل عملية من العمليات . إستخدم عمود لكل من العناصر التالية : رقم العملية ، التاريخ ، الآلات والمعدات ، المدينون ، النقدية، رأس المال ، الأرباح المحجوزة ، الدائنون :

رقــم	تاريخ	العمليـــــة
أ	٥/١	إجتمع المؤسسون واتفقوا على تكوين المؤسسة برأس مال قدره ٥٠٠٠٠ جنيه يسدد نقداً يوم ١٩٩٤/٥/٣ .
ب	٥/٤	قامت المؤسسة بشراء آلات نقداً بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه .
جـ	٥/٩	قامت المؤسسة بشراء آلات إضافية بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه على أن يتم السداد بعد شهر .
د	٥/١٥	حصلت المؤسسة مبلغ ١٣٥٠٠ جنيه قيمة الخدمات المؤداة نقداً لعملائها حتى تاريخه ، ما زال مستحقاً لها قبل العملاء ٤٦٠٠ جنيه .
هـ	٥/١٦	قامت المؤسسة بسداد أجور العمال والموظفين حتى يوم ٥/١٥ والبالغ قدرها ٤٣٠٠ جنيه

و	٥/١٩	قامت المؤسسة بأداء خدمات لعملائها قيمتها ١٢٠٠ جنيه لم يتم تحصيلها بعد .
ز	٥/٢١	حصلت المؤسسة من عملائها مبلغ ٤٢٠٠ جنيه .
ح	٥/٣٠	ما زالت الأجور المستحقة عن النصف الثانى من الشهر لم تسدد بعد وتبلغ قيمتها ٥٢٠٠ جنيه .

التمرين الرابع :

فيما يلى بعض البيانات الخاصة بمنشأة السعادة التجارية عن شهر يونيو ١٩٩٤ :

جنيه	
١٣٢٥٠٠	إيرادات مبيعات بضاعة عن الشهر .
١٣٢٥٠	خدمات مباعة للعملاء
١٣٢٥	إيجارات مسددة عن الشهر
٣٢٥	فوائد قروض مسددة عن الشهر
٤٥٥٠	أجور عمال وموظفين عن الشهر
٨٧٣٠٠	تكلفة البضاعة المباعة خلال الشهر
١٢٠٠	مصروفات دعاية وإعلان
٢٢٥٠	زيوت وشحوم وقطع غيار مستنفدة عن الشهر
٣٨٥٠	متحصلات من عمولات وسمسرة قامت بها الشركة خلال الشهر .
١٦٥٠	مياه وأنارة وتدفئة وبريد وبرقيات عن الشهر

المطلوب :

إعداد الحساب الختامى للشركة عن شهر يونيو ١٩٩٤ .

التمرين الخامس :

فيما يلى بعض البيانات الخاصة بشركة الضحى والتى ظهرت فى نهاية الشهر :

جنيه	بيان	جنيه	بيان
٤٤٨٠٠	نقدية في الصندوق	٣٥٦٠٠	آلات ومعدات
٤٦٨٠٠	نقدية في البنوك	١٧٦٠٠	موردون (دائنون)
٣٠٩٦٠٠	عملاء (مدينون)	٢٠٠٠٠	أوراق دفع
٤٠٠٠٠	أوراق قبض	١٠٠٠٠٠	رأس المال
٢٤٠٠	تأمين مدفوع مقدم	٨٤٨٠٠	أرباح محجوزة
٤٨٠٠٠	أراضي	١٣٤٦٠٠٠	إيرادات مبيعات خدمات
٣٠٠٠٠٠	مباني	٣٠٠٠٠	إيرادات من الإيجارات
٨٠٠	إيرادات من الفوائد على أوراق القبض	٣٢٠٠٠	مياه وإنارة
٤٠٠	فوائد على أوراق الدفع	٧٤٠٠٠	إعلان ودعاية
٥٩٠٠٠٠	أجور ومرتبات	٧٥٦٠٠	ضرائب مسددة

المطلـــوب :

(١) تصوير الحساب الختامي عن الشهر .

(٢) تصوير الميزانية العمومية للشركة كما تظهر في نهاية الشهر .

التمرين السادس :

فيما يلي الميزانية العمومية لشركة النجاح كما تظهر في ١٩٩٤/١/٣١ .

الأصـــول	جنيه	جنيه
الأصول الثابتة		
أراضى	٣٥٠٠٠	
مبانى	٧٥٠٠٠	
		١١٠٠٠٠
الأصول المتداولة		
مخزون البضاعة	٢٢٥٠٠	
العمـــلاء	٧٥٠٠	
النقديـــة	١٠٠٠٠	
		٤٠٠٠٠
		١٥٠٠٠٠

الخصـــوم	جنيه	جنيه
حقوق الملكية		
رأس المال	٧٥٠٠٠	
الأرباح المحجوزة	٣٢٥٠٠	
		١٠٧٥٠٠
الإلتزامات طويلة الأجل		
قرض من البنك يستحق السداد فى ٢٠٠٠/١٢/٣١		١٢٥٠٠
إلتزامات قصيرة الأجل		
موردون	١٥٠٠٠	
أوراق دفع	١٤٠٠٠	
أجور مستحقة	١٠٠٠	
		٣٠٠٠٠
		١٥٠٠٠٠

فإذا علمت أن الشركة قامت خلال شهر فبراير بالعمليات الآتية :

١ - حصلت الشركة على رأس مال إضافى قدره ٢٥٠٠٠ جنيه .

٢ - حصلت الشركة ٥٠٠٠ جنيه من العملاء .

٣ - سددت الشركة ٧٥٠٠ جنيه للموردون .

٤ - سددت الشركة الأجور المستحقة .

٥ - سددت الشركة ٥٠٠٠ جنيه من أوراق الدفع .

٦ - سددت الشركة إيجاد شهر فبراير والبالغ ٢٠٠٠ جنيه .

٧ - سددت الشركة الأجور عن الشهر والبالغ قدرها ٢٥٠٠ جنيه .

٨ - باعت الشركة ما تكلفته ١٥٠٠٠ جنيه من البضاعة مقابل ٢٥٠٠٠جنيه نقداً.

المطـــلوب :

١ - إعداد معادلة الميزانية كما تظهر فى أول فبراير ١٩٩٤ ، ثم إظهار أثر العمليات

السابقة عليها .

٢ - إعداد الحساب الختامي للشركة عن الشهر وتصوير الميزانية العمومية كما تظهر في نهاية الشهر .

التمرين السابع :

تتبع شركه عبد العال التجاريه سياسه شراء وبيع البضاعه بالأجل (على الحساب) ، وفيما يلي الميزانيه العموميه الإفتتاحية (أي التي يتم إعدادها في بداية الفترة المحاسبية) والختامية (أي التي يتم إعدادها في نهاية الفترة المحاسبية) لعام١٩٩٣ وكذلك الحساب الختامي عن العام

والمطلوب : تحديد العمليات التي قامت بها الشركه خلال عام ١٩٩٣ والتي ترتب عليها إختلاف مكونات وقيم الأصول والخصوم في نهاية العام عما كانت عليه في بدايته

أولاً : الميزانيه العموميه الافتتاحية لشركة عبد العال

في ١٩٩٣/١/١

أصول ثابتة	جنيه	جنيه	حقوق الملكيه	جنيه	جنيه
أراضي	٢٠٠٠٠٠		رأس المال	٥٠٠٠٠٠	
مباني	١٥٠٠٠٠		الأرباح المحجوزة	٦٠٠٠٠	
سيارات	٨٠٠٠٠				
		٤٣٠٠٠٠			٥٦٠٠٠٠
أصول متداولة			الإلتزامات		
مخزون البضاعة	١٣٠٠٠٠		قرض طويل الأجل	٢٥٠٠٠٠	
عملاء (مدينين)	٩٠٠٠٠		موردين	١٤٠٠٠٠	
أوراق قبض	٤٠٠٠٠		أوراق دفع	٥٠٠٠٠	
النقدية	٣١٠٠٠٠				
		٥٧٠٠٠٠			٤٤٠٠٠٠
		١٠٠٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠٠

ثانياً : الميزانيه العموميه الختاميه لشركه عبد العال

في ١٩٩٣/١٢/٣١

جنيه	جنيه	أصول ثابتة	جنيه	جنيه	حقوق الملكيه
	٢٠٠٠٠٠	أراضى		٦٠٠٠٠٠	رأس المال
	١٦٥٠٠٠	مبانى		١٥٠٠٠٠	الأرباح المحجوزة
	٤٥٠٠٠	سيارات	٧٥٠٠٠٠		
٤١٠٠٠٠					
		أصول متداولة			**الإلتزامات**
	١٠٠٠٠٠	مخزون البضاعة		٢٠٠٠٠٠	قرض طويل الأجل
	١٦٠٠٠٠	عملاء (مدينين)		١٩٠٠٠٠	موردين
	١٠٠٠٠	أوراق قبض		٤٥٠٠٠	أوراق دفع
	٥٠٠٠	إيجارات مقدمه		١٥٠٠٠	أجور مستحقة
	٥١٥٠٠٠	نقدية			
٧٩٠٠٠٠			٤٥٠٠٠٠		
١٢٠٠٠٠٠			١٢٠٠٠٠٠		

ثالثاً : الحساب الختامى لشركة عبد العال

عن عام ١٩٩٣

جنيه		جنيه	
٢٥٠٠٠٠	تكلفة بضاعه مباعه	٣٢٠٠٠٠	مبيعات بضاعه
٣٥٠٠٠	أجور ومرتبات	٧٠٠٠٠	إيرادات متنوعة
١٢٠٠٠	إيجارات		
٣٠٠٠	نور ومياه		
٩٠٠٠٠	صافى ربح العام		
٣٩٠٠٠٠		٣٩٠٠٠٠	

الفصل الخامس

فى

الإثبات الدفترى والترحيل وموازنة الحسابات

١ - مقدمة وخطة الفصل :

إتضح مما سبق أن وظيفة المحاسبة الرئيسية تتمثل أساساً فى قياس نشاط المشروع الذى يمثل الوحدة المحاسبية وتوصيل نتيجة هذا القياس من بيانات ومعلومات إلى من يهمه الأمر. ويتمثل نشاط المشروع إلى حد كبير فى التعامل فى الموارد الإقتصادية عن طريق إقتنائها أو إستخدامها أو الإتجار فيها على أمل أن تكون نتيجة هذا التعامل تحقيق أرباح. ويمكن فى واقع الأمر، التحقق من نتائج نشاط المشروع وقياسها عن طريق متابعة ما يقوم به من عمليات تبادل مختلفة خلال الفترة الزمنية التى يرغب فى قياس نتائج النشاط عنها. ويعتمد المحاسب إلى درجة كبيرة، وخاصة المحاسب المالى، على عمليات التبادل التى يقوم بها المشروع لقياس نتائج نشاطه قياساً نقدياً. ولما كانت عمليات التبادل التى يقوم بها المشروع، وخاصة فى العصر الحديث، من الكثرة والتنوع بحيث يصعب قياس نتائجها عن طريق معادلة الميزانية السابق عرضها فى الفصل المتقدم، فقد أصبح من الضرورى أن يستعين المحاسب بما يمكنه من أدوات وإجراءات لتحليل وتسجيل وتبويب وتجميع وتلخيص العمليات التى يقوم بها المشروع، والتى تعبر عن نشاطه، بصورة سليمة وهادفة. ويختص هذا الفصل بشرح هذه الأدوات والإجراءات.

٢ - الحسابات والقيد المزدوج ومعادلة الميزانية .

لعلنا نذكر من الفصل السابق أننا أطلقنا على عناصر معادلة الميزانية فى مرحلة متقدمة إسم الحسابات ، وقلنا مثلاً أن رصيد حساب النقدية يمكن أن يزداد بتحصيل الديون المستحقة على العملاء ، أو الحصول على قرض كما يمكن أن ينقص بسداد الأجور ، أو بسداد الدائنين ، أو بشراء بضاعة نقداً . وعلى هذا الأساس يمكن القول أن حساب النقدية يظهر ما كان موجوداً منها فى تاريخ معين ، وما طرأ على هذا الموجود من تغيرات خلال فترة معينة ، وما هو موجود منها بعد حدوث هذه التغيرات . ولا تخرج وظيفة أى حساب آخر من حسابات معادلة الميزانية عن ذلك .

فالحساب إذن هو أداة محاسبية لإظهار آثار العمليات التى يقوم بها المشروع (الوحدة المحاسبية) على عنصر معين من عناصر الأصول أو الخصوم أو الإيرادات أو المصروفات . ويتخذ الحساب أشكالاً متعددة غير أنه فى أكثر صوره إستخداماً يتخذ شكل حرف T ، حيث يكون له جانبان ، أحدهما إلى إلى اليسار والآخر إلى اليمين، كما هو موضح فى الشكل الآتى :

نموذج حساب على شكل حرف T

إسم الحساب

ولاتخاذ الحساب لهذا الشكل ما يبرره . فيخصص أحد الجانبين لتسجيل العمليات التى تؤدى إلى زيادة الحساب ويخصص الجانب الآخر لتسجيل العمليات التى تؤدى إلى نقص الحساب . وليست هذه العملية - عملية تخصيص جانبى الحساب - متروكة للإختيار ، بل تخضع لقواعد معينة تهدف إلى تحقيق أهداف معينة ، وجرى العرف المحاسبى على إتباعها لفترة تقرب من ٧٠٠ سنة ، وأصبحت متعارف عليها دولياً . ولنفرض مثلاً قبل التعرض لهذه القواعد ، أن لدينا حسابين أحدهما للأصول بصفة إجمالية والثانى للخصوم بصفة إجمالية . ودعنا نتفق أن زيادة الحساب يتم تسجيلها فى جانبه الأيمن بينما يسجل نقص الحساب فى جانبه الأيسر

بصرف النظر عن كونه حساباً للأصول أو حساباً للخصوم . فإذا ما إتبعنا هذا الإجراء لوجدنا أن مجموع الأصول سوف يساوى مجموع الخصوم فى نهاية الفترة التى يتم تسجيل العمليات فى الحسابين عنها ، فمجموع الأصول فى نهاية الفترة يساوى مجموع الجانب الأيمن (مجموع الزيادات) بعد خصم مجموع الجانب الأيسر (النقص) . كما أن مجموع الخصوم أيضاً يتم الحصول عليه عن طريق طرح مجموع الجانب الأيسر من مجموع الجانب الأيمن . وبمعنى آخر ، سوف نجد أن كل من الحسابين يمثل صورة طبق الأصل من الآخر (لاحظ أن تبادل الأصول الذى لا يؤثر على الخصوم لن يظهر فى حساب الأصول فى هذه الحالة) . فلم لا نكتفى بحساب واحد إذن ؟

والواقع أن الحسابات يتم تقسيمها لأغراض إثبات العمليات فيها إلى مجموعتين بحيث يتحقق ما يطلق عليه المراجعة الحسابية التلقائية ويتم إثبات الزيادة فى حسابات إحدى هاتين المجموعتين فى الجانب الأيمن منها بينما يتم إثبات النقص فى الجانب الأيسر ، ويتم إثبات الزيادة فى حسابات المجموعة الثانية فى الجانب الأيسر منها ويتم إثبات النقص فى الجانب الأيمن وعند « ترصيد » كل من المجموعتين فى نهاية فترة زمنية معينة ، لابد وأن يتطابق مجموع أرصدة كل من المجموعتين مع الأخرى . وبهذا تتحق المراجعة الحسابية التلقائية

« والترصيد » هو عملية تجميع جانبى كل حساب وإيجاد الفرق بينهما . وعادة ما يتم الترصيد محاسبياً بطريقة المتمم الحسابى ، فيتم جمع الجانب الأكبر من الحساب ، ثم ينقل هذا المجموع فى نهاية الجانب الأصغر ويتم إيجاد المتمم الحسابى للجانب الأصغر ليصل إلى مجموع الجانب الأكبر . ويدون هذا المتمم فى الجانب الأصغر ليمثل رصيد الحساب و « الرصيد » إذن هو الفرق بين جانبى الحساب ويظهر الرصيد فى الجانب الأيمن إذا كان الجانب الأيسر أكبر من الجانب الأيمن .

وعند تقسيم الحسابات إلى المجموعتين المشار إليهما سابقاً يراعى أن أرصدة إحدى المجموعتين تظهر بطبيعتها فى الجانب الأيسر وأن أرصدة المجموعة الأخرى تظهر بطبيعتها فى الجانب الأيمن ، وتساعد عملية مطابقة مجموع أرصدة كل من المجموعتين على مجموع أرصدة المجموعة الأخرى مساعدة فعالة فى إكتشاف الأخطاء

كما سوف نرى فيما بعد . كما يطلق على نظام القيد في هاتين المجموعتين من الحسابات « نظام القيد المزدوج » وسوف يرد شرحه عاجلاً .

ولنعد الآن إلى كيفية تقسيم الحسابات إلى هاتين المجموعتين . والواقع أن التقسيم ينبثق أساساً من معادلة الميزانية ومعادلة المحاسبة الرئيسية . فقد جرت العادة على إعتبار أن الأصول التي تظهر في الجانب الأيمن من معادلة الميزانية يتم إثبات الزيادة فيها في الجانب الأيمن من الحسابات التي تتكون منها هذه الأصول ، وعلى إعتبار أن الخصوم (حقوق الملكية + الإلتزامات) التي تظهر في الجانب الأيسر من معادلة الميزانية يتم إثبات الزيادة فيها في الجانب الأيسر من الحسابات الممثلة لها . ويترتب على ذلك أن النقص في الأصول يتم إثباته في الجانب الأيسر من حساباتها والنقص في الخصوم يتم إثباته في الجانب الأيمن من حساباتها . كما يترتب على ذلك أيضاً أن أرصدة الأصول (المتممات الحسابية لحساباتها) تظهر في الجانب الأيسر من حساباتها وأرصدة الخصوم تظهر في الجانب الأيمن من حساباتها وذلك في نهاية الفترة المحاسبية أو عندما يتم الترصيد .

ولتوضيح ذلك دعنا نفترض أن الشركة العامة لتجارة وهندسة السيارات تكونت في أول يناير وقامت بالعمليات الاتية :

(أ) حصلت على رأس مال نقدى قدره ٢٥٠٠٠ جنيه .

(ب) إشترت أثاثاً وتركيبات بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه سدد منها نقداً ١٠٠٠ جنيه، والباقى يستحق السداد بعد شهر لمؤسسة المفروشات الحديثة .

(جـ) إقترضت من البنك ٢٠٠٠٠ جنيه لتمويل شراء سيارات للإيجار فيها ، حصلت عليها نقداً .

(د) إشترت ٦ سيارات جديدة سعر السيارة ٣٠٠٠ جنيه تم سداد نصفها نقداً ، والباقى يستحق للشركة العربية لإنتاج السيارات (تعتبر السيارات بضاعة من وجهة نظر الشركة لأنها لأغراض الإيجار فيها) .

(هـ) قامت بأداء خدمات صيانة وإصلاحات لسيارات عملائها بلغت قيمتها ٧٨٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٥٠٠٠ جنيه .

(و) بلغت تكلفة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء من أجور ومواد ومهمات ٥٧٥٠ جنيه سددت نقداً .

ويلاحظ أن العملية (أ) تؤدى إلى زيادة النقدية (أصول) وزيادة رأس المال (خصوم) بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه . فإذا فتحنا حساباً للنقدية وحساباً لرأس المال لظهر فى الجانب الأيمن من النقدية مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه وفى الجانب الأيسر من حساب رأس المال نفس المبلغ .

العملية (ب) تتطلب فتح حساب للأثاث والتركيبات يثبت فى الجانب الأيمن منه ٩٠٠٠ جنيه مقابل إثبات ٦٠٠٠ جنيه في الجانب الأيسر من حساب النقدية ومقابل فتح حساب للدائنين يثبت فى الجانب الأيسر منه مبلغ ٣٠٠٠ جنيه .

وعلى نمط العمليتين (أ) ، (ب) تظهر الحسابات التى تسجل أثر العمليات السابقة كالآتى :

حساب النقدية

جنيه		جنيه	
٢٥٠٠٠	(أ)	٦٠٠٠	(ب)
٢٠٠٠٠	(جـ)	٩٠٠٠	(جـ)
٥٠٠	(هـ)	٥٧٥٠	(هـ)

حساب رأس المال

جنيه		جنيه	
		٢٥٠٠٠	(أ)

حساب الدائنون

جنيه		جنيه	
		٣٠٠٠	(ب)
		٩٠٠٠	(د)

حساب الأثاث والتركيبات

جنيه		جنيه	
٩٠٠٠	(ب)		

حساب قرض البنك

جنيه		جنيه	
		٢٠٠٠٠	(جـ)

حساب البضاعة (سيارات)

جنيه		جنيه	
١٨٠٠٠	(د)		

حساب المدينون (عملاء)	
جنيه	جنيه
٢٨٠٠ (هـ)	

حساب الأرباح المحجوزة	
جنيه	جنيه
٥٧٥٠ (و)	٧٨٠٠ (هـ)

ويلاحظ أنه فى كل عملية من العمليات يكون مجموع ما يثبت فى الجانب الأيمن من حساب أو حسابات معينة لابد وأن يتساوى مع مجموع ما يثبت فى الجانب الأيسر لحساب أو حسابات أخرى . ويطلق على إثبات كل عملية من العمليات محاسبياً « **أجراء قيد محاسبى** » .

وعلى هذا الأساس يمكن التعبير عن معادلة الميزانية فى صورة حسابات على الوجه التالى [1] :

الأصـــول	
+	−

= حقوق الملكية	
−	+

+ الإلتزامات	
−	+

وتوضح إشارة (+) الجانب الذى يتم فيه قيد الزيادة فى الحساب كما توضح إشارة (−) الجانب الذى يتم فيه إثبات نقص الحساب . ومن الواضح أن الأصول **تزيد فى الجانب الأيمن** من حساباتها **وتنقص فى الجانب الأيسر** بينما الخصوم – أى حقوق الملكية والإلتزامات – تزيد فى الجانب الأيسر من حساباتها وتنقص فى الجانب الأيمن .

---

(١) إتبع هذه الطريقة إدواردس ، وهرمانسون ، وسالمونسون فى كتابهم الممتاز :

James D. Edwards. Rogar H. Hermanson. and R F. Salmonson. **Accounting: A Programmed Text.** (Homewood, Ill. : Richard D. Irwin Inc. 1967) P. 64.

ولعلنا نتذكر من الفصل السابق أن الميزانية العمومية يتم تصويرها في تاريخ معين. وهي في الواقع تظهر أرصدة حسابات الأصول وحسابات الخصوم في ذلك التاريخ . وعلى ذلك نجد أن أرصدة الأصول تظهر في بداية الفترة المحاسبية التالية لتاريخ الميزانية في الجانب الأيمن من حساباتها ، ويطلق عليها أرصدة أول الفترة ، أي مقدار ما يتواجد لدى المشروع من أصول مختلفة في بداية الفترة ، كما أن أن أرصدة الخصوم من حقوق ملكية والتزامات تظهر في بداية الفترة المحاسبية في الجانب الأيسر من حساباتها . وليس في ذلك تناقض مع ما سبق ذكره من أن المتمم الحسابي لجانبي كل حساب من حسابات الأصول والذي يجعل الجانب الأصغر مساوياً للجانب الأكبر يظهر في العادة في الجانب الأيسر ، ويتم الحصول عليه عن طريق ترصيد الحساب . فعملية الترصيد تتم في نهاية فترة معينة يكون الرصيد في تاريخ الترصيد هو رصيد نهاية الفترة . ونفس المنطق ينسحب على حسابات الخصوم . وعلى هذا الأساس يمكن القول أن كل حساب من الحسابات يظهر الرصيد الموجود فيه في بداية الفترة ، والتغيرات التي طرأت عليه من زيادة أو نقص خلال الفترة ، ويظهر الرصيد الموجود في نهاية الفترة . ويظهر رصيد أول الفترة في حسابات الأصول في الجانب الأيمن منها ، وتسجل الزيادة في نفس الجانب ، ويسجل النقص في الجانب الأيسر ويظهر رصيد آخر الفترة في الجانب الأيسر أيضاً . أي أن كل حساب من حسابات الأصول يمكن التعبير عنه في صورة المعادلة التالية .

مجموع الجانب الأيمن = مجموع الجانب الأيسر ، أو

الرصيد الموجود أول الفترة + الزيادة = النقص + الرصيد الموجود في نهاية الفترة.

ونفس المنطق ينسحب بصورة عكسية على حسابات الخصوم كما يتضح من المعادلة التالية :

مجموع الجانب الأيمن = مجموع الجانب الأيسر ، أو

النقص + الرصيد الموجود في نهاية الفترة = الرصيد الموجود في أول الفترة + الزيادة

ويوضح المثال التالي العلاقة بين الميزانية العمومية في تاريخ معين بأرصدة حساباتها في بداية الفترة التالية لذلك التاريخ .

ويتضح من تفحص العلاقات بين الحسابات الموضحة فيما بعد والميزانية العمومية أن رصيد أول الفترة يعامل معاملة الزيادة في الحساب . أى أن أرصدة حسابات الأصول التى تظهر في الجانب الأيمن من الميزانية تظهر في الجانب الأيمن من حساباتها وأرصدة حسابات الخصوم التى تظهر في الجانب الأيسر من الميزانية تظهر في الجانب الأيسر من حساباتها

الميزانية العمومية في ١٩٩٣/١٢/٣١

الأصول		الخصوم	
جنيه		جنيه	
٧٥٠٠٠	مباني	١٨٠٠٠٠	رأس المال
٣٥٠٠٠	أثاث	٣٩٠٠٠	الأرباح المحجوزة
٩٢٠٠٠	بضاعة	٤٠٠٠٠	قرض من البنك
٤٦٠٠٠	مدينون	٣٢٠٠٠	دائنون
٦٤٠٠٠	نقدية	٢٠٠٠٠	أوراق دفع
٣١٢٠٠٠		٣١٢٠٠٠	

وتظهر الحسابات الواردة فى الميزانية السابقة فى ١٩٩٣/١/١ كالآتى :

حساب المبانى

جنيه	جنيه
٧٥٠٠٠ رصيد	

حساب الأثاث

جنيه	جنيه
٣٥٠٠٠ رصيد	

حساب البضاعة

جنيه	جنيه
٩٢٠٠ رصيد	

حساب المدينون

جنيه	جنيه
٤٦٠٠٠ رصيد	

حساب النقدية

جنيه	جنيه
٦٤٠٠٠ رصيد	

حساب رأس المال

جنيه	جنيه
	١٨٠٠٠٠ رصيد

حساب الأرباح المحجوزة

جنيه	جنيه
	٣٩٠٠٠ رصيد

حساب قرض البنك

جنيه	جنيه
	٤٠٠٠٠ رصيد

حساب الدائنين

جنيه	جنيه
	٣٢٠٠٠ رصيد

حساب أوراق الدفع

جنيه	جنيه
	٢٠٠٠٠ رصيد

ويطلق على الجانب الأيمن من أى حساب (سواء كان حساب أصول أو حساب خصوم أو حساب إيرادات أو حساب مصروفات) الجانب المدين كما يطلق على الجانب الأيسر من أى حساب الجانب الدائن ويترتب على ذلك أن زيادة الأصول يتم إثباتها عن طريق جعل حساباتها مدينة (أى تسجيلها فى الجانب الأيمن فيها) ، وأن نقص الأصول يتم إثباته بجعل حساباتها دائنة ، والعكس صحيح بالنسبة للخصوم ، أى يتم إثبات زيادتها بجعل حساباتها دائنة ، ويتم إثبات نقصها بجعل حساباتها مدينـة .

٣ - حسابات الإيرادات والمصروفات :

لا شك فى أنه من الممكن أن يتم تسجيل جميع العمليات التى يقوم بها المشروع فى حسابات الأصول والخصوم . إلا أن الغالبية العظمى من عمليات أى مشروع تتمثل فى الواقع فى عمليات تتعلق فى أحد طرفيها بالإيرادات التى يحصل عليها المشروع ، أو المصروفات التى يتحملها ، أو التكاليف التى يستنفدها فى سبيل الحصول على تلك الإيرادات وكما سبق أن أوضحنا فى الفصل المتقدم ، فإن عمليات الإيرادات والمصروفات ينعكس أثرها على حقوق الملكية فى الحساب الذى خصصناه لذلك وأطلقنا عليه الأرباح المحجوزة ولما كانت تفاصيل عمليات الإيرادات والمصروفات غالباً ما تكون كثيرة العدد ومتعددة الأثر ، فإن إدماجها كلها فى حساب واحد « حساب الأرباح المحجوزة » حتى تصبح فى صلب معادلة الميزانية يصبح أمراً غير عملياً . ولو تصورنا حساب الأرباح المحجوزة فى هذه الحالة لتوقعنا أن يصبح من الطول بحيث يغطى عدداً كبيراً جداً من الصفحات حيث يسجل فيه فى هذه الحالة كل عمليات الإيرادات والمصروفات . وكما سبق أن ذكرنا أيضاً ، ولهذه الأسباب ، فإنه يصبح من المستحسن تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات فى مجموعة مستقلة من الحسابات ، بحيث تظهر تفاصيلها بصورة مفيدة ومنسقة ، وبحيث تمكننا من إعداد الحساب الختامى السابق التعرض له ، وعلى أن يكتفى بإظهار الأثر النهائى لعملية المقاصة بين مجموعة حسابات الإيرادات ومجموعة حسابات المصروفات على حقوق الملكية فى حساب الأرباح المحجوزة .

وتعتبر الإيرادات مصدراً من مصادر الحصول على الأصول مثلها فى ذلك مثل حقوق الملكية والإلتزامات . فحقوق الملكية تمثل ما يقدمه الملاك للمشروع لأغراض الحصول على أصول ، وتمثل الإلتزامات ما يقدمه الغير (بخلاف الملاك) للمشروع من موارد مالية تساعده فى تمويل الحصول على أصول ، وتمثل الإيرادات ما يحصل عليه المشروع من أصول مختلفة مقابل مزاولة نشاطه فى تقديم السلع والخدمات إلى عملائه . وتأسيساً على ذلك فإن حسابات الإيرادات تعامل معاملة حقوق الملكية والإلتزامات من حيث إثبات العمليات فيها . فيتم إثبات الزيادة فى الجانب الأيسر منها كما يتم إثبات النقص فى الجانب الأيمن منها .

ولتوضيح ما تقدم إفترض أن شركة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية :

(أ) أدت خدمات لعملاء بلغت إيراداتها منها ٢٢٥٠ جنيه تحصل منها نقداً ١٨٥٠ جنيه .

(ب) باعت بضاعة إلى عملائها بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٢٥٠٠٠ جنيه .

(جـ) حصلت فوائد على حسابات العملاء على المبالغ المستحقة لها قبلهم بلغت ٤٩٠ جنيه نقداً .

فإن أثر هذه العمليات على الحسابات المختلفة يكون كالآتى :

حساب مبيعات البضاعة (إيرادات)

	جنيه	
	٤٠٠٠٠	(ب)

حساب مبيعات الخدمات (إيرادات)

	جنيه	
	٢٢٥٠	(أ)

حساب إيرادات الفوائد (إيرادات)

	جنيه	
	٤٩٠	(جـ)

حساب النقدية (أصول)

جـ	
١٨٥٠	(أ)
٢٥٠٠٠	(ب)
٤٩٠	(جـ)

حساب العملاء (أصول)

جـ	
٤٠٠	(أ)
١٥٠٠٠	(ب)

ويلاحظ أن العملية (أ) أدت إلى زيادة الإيرادات (حساب مبيعات الخدمات) بمبلغ ٢٢٥٠ جنيه مقابل زيادة النقدية (أصول) بمبلغ ١٨٥٠ جنيه والعملاء (أصول) بمبلغ ٤٠٠ جنيه . وقد أدت العملية (ب) إلى زيادة النقدية بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه ، وزيادة العملاء بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه مقابل زيادة الإيرادات (مبيعات البضاعة) بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه . هذا وقد تجاهلنا تكلفة البضاعة المباعة بصفة مؤقتة . أما العملية (جـ) فقد أدت إلى زيادة النقدية ، وزيادة الإيرادات (الفوائد بمبلغ ٤٩٠ جنيه . لاحظ أن زيادة الأصول تقع في الجانب الأيمن (المدين) من حساباتها وزيادة الإيرادات تقع في الجانب الأيسر (الدائن) من حساباتها .

وتعامل حسابات المصروفات عكس معاملة حسابات الإيرادات . ذلك أولاً لأن المصروفات يترتب عليها إما إستخدام أصول (أى نقص في الأصول) أو زيادة في الإلتزامات ، وثانياً ، لأن أثرها عكسى على حقوق الملكية . فالأصول تمثل موارداً إقتصادية متاحة للمشروع للإستخدام في مزاولة نشاطه وعندما يتم إستخدامها أو إستنفاد خدماتها فإن تكلفة ذلك الجزء المستخدم أو المستنفد تتحول إلى مصروف ، ومن ثم يؤدى إلى نقص قيمة الموارد الإقتصادية المتاحة للمشروع للإستخدام في فترات مقبلة . كما أن المشروع قد ينفق مواردا مالية (نقدية) أو يتحمل التزامات في سبيل الحصول على خدمات العاملين في مزاولة نشاطه ، وهى تتمثل في الأجور المدفوعة أو المستحقة لهؤلاء العاملين . ويقابل نقص الأصول الناتج عن إستخدامها أو إستنفاد خدماتها أو إنفاقها في مزاولة أنشطة المشروع نقص مماثل في حقوق الملكية . وعلى

هذا الأساس فإن حسابات المصروفات تزداد في جانبها الأيمن (أى ، بجعلها مدينة) وتنقص في جانبها الأيسر (أى بجعلها دائنة) . أى بمعنى آخر ، فإن حسابات المصروفات تعامل معاملة حسابات الأصول . ولعل ذلك يذكرنا بما أطلقنا عليه في الفصل السابق المعادلة المحاسبية بصيغتها التفصيلية كالآتى

الأصول + المصروفات = الخصوم + الإيرادات

حيث تمثل المصروفات والإيرادات تلك التى تتعلق بالفترة المحاسبية ، وحيث تمثل الأصول والخصوم أرصدة نهاية الفترة ولا تحتوى على أرباح الفترة .

ولتوضيح المعالجة المحاسبية لحسابات المصروفات دعنا نفترض أن شركة التجارة الحديثة قامت بالآتى :

(د) دفعت أجور نقدية لعمال الصيانة في سبيل أداء خدمات لعملائها قدرها ٩٤٠ جنيه ومازال مستحقاً لهم ٣٢٠ جنيه .

(هـ) بلغت تكلفة البضاعة المباعة للعملاء ٢٢٣٥٠ جنيه .

(و) قامت الشركة بسداد الإيجار عن الفترة وقدره ٧٩٠ جنيه . ويكون أثر هذه العمليات على الحسابات المختلفة كالآتى :

حساب الأجور (مصروفات)

جنيه		جنيه	
١٢٦٠	(د)		

حساب الأجور المستحقة (إلتزامات)

جنيه		جنيه	
		٣٢٠	(د)

حساب النقدية (أصول)

جنيه		جنيه	
١٨٥٠	(أ)	٩٤٠	(د)
٢٥٠٠٠	(ب)	٧٩٠	(و)
٤٩٠	(جـ)		

حساب البضاعة (أصول)

جنيه		جنيه	
		٢٢٣٥٠	(هـ)

حساب الإيجار (مصروفات)	
جنيه	
٧٩٠ (و)	

حساب تكلفة البضاعة المباعة (مصروفات)	
جنيه	
٢٢٣٥٠ (هـ)	

ويلاحظ أن العمليات (أ) ، (ب) ، (جـ) فى حساب النقدية تمثل عمليات الإيرادات فى المثال السابق .

وقد أدت العملية (د) إلى زيادة الأجور (مصروفات) بمبلغ ١٢٦٠ جنيه مقابل نقص النقدية بما سدد نقداً وقدره ٩٤٠ جنيه ، وزيادة الإلتزامات (أجور مستحقة) بمبلغ ٣٢٠ جنيه . أما العملية (هـ) فقد أدت إلى نقص البضاعة (أصول) بمبلغ ٢٢٣٥٠ جنيه مقابل زيادة تكلفة البضاعة المباعة (مصروفات) بنفس المبلغ . وأدت العملية (و) إلى نقص النقدية مقابل زيادة الإيجار (مصروفات) بمبلغ ٧٩٠ جنيه .

ورغم دواعى الحاجة التى تضطرنا إلى تفصيل حسابات الإيرادات والمصروفات فى حسابات مستقلة لتسجيل العمليات التى تتعلق بها خلال الفترة المحاسبية ، فإن هذه الحسابات يمكن أن يتم تحويلها جميعاً فى نهاية الفترة إلى حساب واحد يمثل نتيجة عمليات المشروع ، ومن خلاله تتم مقابله الإيرادات بالمصروفات وهو ما سبق وأطلقنا عليه بصفة مؤقتة ، الحساب الختامى . وعلى هذا الأساس يمكن أن نتصور حساب النتيجة فى الصورة البيانية الآتية :

الجانب الأيمن	الحساب الختامى	الجانب الأيسر
حسابات المصروفات		حسابات الإيرادات
+ | −		− | +

ولما كانت نتيجة المقاصة بين حسابات الإيرادات والمصروفات كما تظهر فى الحساب الختامى من أرباح أو خسائر تؤدى إلى زيادة أو نقص الأرباح المحجوزة فى حقوق الملكية (على فرض عدم توزيع أرباح) ، فإنه يمكن تصوير معادلة الميزانية بيانياً بحيث تتحدد أثر عمليات المشروع المختلفة عليها فى الصورة التالية [1] :

الأصول = حقوق الملكية + الإلتزامات

= رأس المال + الأرباح المحجوزة + الإلتزامات

الأصول		رأس المال		الأرباح المحجوز				الإلتزامات	
				المصروفات		الإيرادات			
مدين	دائن	مدين	دائن					مدين	دائن
+	−	−	+	+	−	−	+	−	+

ولا تخرج عمليات المشروع التى يتم تسجيلها فى المحاسبة المالية عملياً عن هذه المجموعات الخمس من الحسابات وهى الأصول ، والمصروفات والإيرادات والإلتزامات وحقوق الملكية . ويهتم المحاسب بتسجيل أثر أو آثار كل عملية من هذه العمليات على كل من هذه الحسابات .

٤ - دليل الحسابات ودفاتر الأستاذ وقواعد إثبات العمليات :

يختلف عدد الحسابات الملائمة لمشروع معين طبقاً لطبيعة نشاط المشروع وحجم عملياته ومدى تنوعها . غير أنه يمكن القول بصفة عامة أن هذه الحسابات ترتبط إرتباطاً وثيقاً بالعناصر التى تظهر فى الميزانية العمومية للمشروع وفى حسابه الختامى. ومن ثم تنقسم الحسابات عموماً إلى مجموعتين عريضتين هما : حسابات الميزانية ، وحسابات النتيجة . وتنقسم حسابات الميزانية كما سبق أن رأينا إلى حسابات أصول ، وحسابات حقوق ملكية وحسابات إلتزامات ، كما تنقسم حسابات النتيجة إلى حسابات إيرادات ، وحسابات مصروفات . ويطلق على حسابات النتيجة فى كثير

---

(١) أنظر إدواردس ، هرمانسون ، وسالمونسون ، المرجع السابق ذكره ، ص ٦٩ .

من الأحيان « الحسابات الإسمية » .

ويطلق على قائمة الحسابات التى يستخدمها المشروع إصطلاح « الدليل المحاسبى » Chart of Accounts ويطلق على الدفتر (أو الدفاتر) التى تحتوى على هذه الحسابات إصطلاح « دفتر الأستاذ » Ledger ويكون لكل حساب من الحسابات فى هذا الدفتر صفحة أو مجموعة من الصفحات على حسب تعدد العمليات التى تتعلق به . وينقسم كل حساب فى الصفحة أو الصفحات المخصصة له ، كما سبق أن ذكرنا إلى جانبين ، الأيمن يطلق عليه الجانب المدين ، والأيسر يطلق عليه الجانب الدائن . وعادة ما يحل المصطلح المحاسبى (منه) محل لفظة (مدين) والمصطلح المحاسبى (له) محل لفظة (دائن) .

ويحتوى كل جانب من الجانبين على خانات توضح الآتى :

المبلغ : ويوضح قيمة العملية بالجنيهات وأجزائها (أو بأى وحدات نقدية أخرى).

البيان : وهو يمثل توضيح مختصر للعملية (أثرها على الحساب المقابل) .

رقم المستند : وهو المصدر الذى يمثل سند تمام العملية وآثارها وقيـ... (كفاتورة البيع أو إذن صرف النقدية ، أو كشوف الأجور . . . إلخ) .

التاريخ : وهو تاريخ إتمام العملية .

ويمكن تعريف الحساب بصفة عامة بأنه أداة لتصنيف العمليات التى يقوم بها المشروع معبراً عنها بوحدات قياس نقدية ، بحيث توضع كل العمليات الخاصة بالصنف الواحد فى حساب مستقل على الأقل ، كالنقدية ، والأجور ، والبضاعة ، والآلات والمعدات ، والدائنون ، ومبيعات البضاعة . . . وغير ذلك . ويتخذ الحساب فى صورته المقسمة الشكل الآتى :

حساب أستاذ

إسم الحساب

مدين (منه) — حساب النقدية مثلاً — دائن (له)

مليم	جنيه	بيان	رقم المستند	التاريخ	مليم	جنيه	بيان	رقم المستند	التاريخ

وقبل إجراء قيد العمليات التي يقوم بها المشروع في الحسابات التي تتأثر بها يتم تحليل هذه العمليات لتحديد الحسابات التي يتم قيدها (إثباتها) فيها . وكما سبق وذكرنا ، فإن أى عملية من العمليات التي يقوم بها المشروع يتأثر بها على الأقل حسابين . فإذا جعل أحد الحسابين مديناً ، فلابد وأن يكون الحساب الآخر دائناً ، وذلك طبقاً لقاعدة القيد المزدوج التي سبق أن أشرنا إليها أيضاً . ويمكننا تحليل العملية من التعرف على الحساب الذى يجعل مديناً والحساب الذى يجعل دائناً . وإذا تعددت الحسابات التي تتأثر بعملية واحدة ، فإن أحد هذه الحسابات أو بعضها يجعل مديناً ويجعل الباقي دائناً . ولابد أن يتساوى مجموع المبالغ المدينة مع مجموع المبالغ الدائنة في كل عملية من العمليات . ولعل عملية تحليل العملية للتعرف على الطرف المدين والطرف الدائن لها تعتبر أهم أعمال المحاسب المالى عموماً . وفيما يلى أمثلة عن بعض العمليات وكيفية تحليلها لتحديد الحسابات التي تجعل مدينة والحسابات التي تجعل دائنة وسوف يجد القارىء أننا قد قمنا بإجراء مثل هذا التحليل في البنود السابقة من هذا الفصل دون أن نتعرض للتعريف به .

تكونت الشركة العامة لصيانة الأجهزة والمعدات الأليكترونية وقامت بالعمليات الاتية :

(أ) حصلت الشركة على رأس مال نقدى قدره ٣٥٠٠٠٠ جنيه من مؤسسيها .

(ب) قامت بشراء أثاث وتركيبات بمبلغ ١٢٢٥٠ جنيه سدد منها نقداً ٩٠٠٠ الباقى على الحساب .

(جـ) قامت الشركة بشراء سيارة نصف نقل لإستخدامها في أداء نشاطها بمبلغ ٣٢٥٠ جنيه نقداً .

(د) قامت الشركة بأداء خدمات لعملائها بلغت ٧٣٥٠ جنيه ، حصلت منها نقداً على ٤٢٥٠ جنيه ، والباقى على الحساب .

(هـ) قامت الشركة بسداد مبلغ ٣٥ جنيه قيمة بنزين وزيت وتشحيم إستهلكتها سيارة النقل عن الفترة .

(و) قامت الشركة بسداد أجور عمالها وموظفيها عن الفترة المنقضية وبلغت ١٤٥٠ جنيه .

ويتم تحليل هذه العمليات وإثباتها فى الحسابات كالآتى :

العملية (أ) أدت إلى الحصول على نقدية ، أى أن النقدية زادت ٣٥٠٠٠ جنيه من المؤسسين تمثل حساب رأس المال ، وقد زاد بنفس القيمة ، وبالتالى يجعل حساب النقدية مديناً ، وحساب رأس المال دائناً ، ويتم إثباتها كالآتى :

مدين — حساب النقدية — دائن

جنيه		جنيه	
٣٥٠٠٠	(أ)		

مدين — حساب رأس المال — دائن

جنيه		جنيه	
		٣٥٠٠٠	(أ)

العملية (ب) أدت إلى زيادة الأثاث والتركيبات (أصول) ، ونقص النقدية (أصول) ، وزيادة الإلتزامات (خصوم) . ويجعل حساب الأثاث والتركيبات مديناً مقابل جعل كل من حسابى النقدية والدائنون دائناً كالآتى :

مدين — حساب النقدية — دائن

جنيه		جنيه	
٣٥٠٠٠	(أ)	٩٠٠٠	(ب)

مدين — حساب رأس المال — دائن

جنيه		جنيه	
		٣٥٠٠٠	(أ)

مدين — حساب الأثاث والتركيبات — دائن

جنيه		جنيه	
١٢٣٥٠	(ب)		

مدين — حساب الدائنون — دائن

جنيه		جنيه	
		٣٣٥٠	(ب)

العملية (جـ) - تؤدى إلى زيادة السيارات (أصول) مقابل نقص النقدية (أصول) ، أى يجعل حساب السيارات مديناً ويجعل حساب النقدية دائناً .

العملية (د) - تؤدى إلى زيادة الإيرادات (أى جعل حسابها دائناً) مقابل زيادة النقدية (أى جعل حسابها مديناً) ، وزيادة العملاء (أى جعل حسابهم مديناً لأنها من الأصول) .

وبإثبات العمليتان (جـ) ، (د) فى الحسابات الخاصة بها تصبح مجموعة الحسابات كالآتى :

حساب النقدية

مدين جنيه		دائن جنيه	
٣٥٠٠٠	(أ)	٩٠٠٠	(ب)
٤٢٥٠	(د)	٣٢٥٠	(جـ)

حساب رأس المال

مدين		دائن جنيه	
		٣٥٠٠٠	(أ)

حساب الأثاث والتركيبات

مدين جنيه		دائن	
١٢٢٥٠	(ب)		

حساب الدائنون

مدين		دائن جنيه	
		٣٢٥٠	(ب)

حساب السيارات

مدين جنيه		دائن	
٣٢٥٠	(جـ)		

حساب الإيرادات

مدين		دائن جنيه	
		٧٢٥٠	(د)

مدين	حساب العملاء	دائن
جنيه		
٣١٠٠	(د)	

العملية (هـ) – تؤدى إلى نقص النقدية مقابل زيادة المصروفات (وقود وزيوت) بمبلغ ٣٥ جنيه ، أى يجعل حساب المصروفات : وقود وزيوت مديناً ويجعل حساب النقدية دائناً .

العملية (و) تؤدى إلى نقص النقدية مقابل زيادة المصروفات (أجور) بمبلغ ١٥٤٠ جنيه ، أى يجعل حساب المصروفات – أجور مديناً ويجعل حساب النقدية دائناً .

والمطلوب منك : هو تصوير كل الحسابات الملائمة بعد إثبات العمليتين (هـ) ، (و) .

ولعله من الواضح الآن أن جعل أى حساب مديناً يعنى إثبات العملية فى جانبه الأيمن ، وجعل أى حساب دائناً يعنى إثبات العملية فى جانبه الأيسر . وقد جرى العرف المحاسبى على إستبدال لفظه « مدين » بإصطلاح « منه » وإستبدال لفظة «دائن» بإصطلاح « له » . كما جرى العرف المحاسبى أيضاً على إختصار لفظة «حساب» وإستبدالها بإصطلاح « حـ / » . فبدلاً من أن تقول « حساب النقدية » مثلاً نقول « حـ/ النقدية » .

وكما يتضح من المثال السابق فإن تحليل العمليات يعنى تحديد الحسابات التى تجعل مدينة والمبلغ الذى تجعل مدينة به ، وتحديد الحسابات التى تجعل دائنة والمبلغ الذى تجعل دائنة به . وعلى سبيل المثال إذا كانت العملية تؤدى إلى زيادة أحد حسابات الأصول وجعله مديناً ، فإن طرفها الدائن يمكن أن يؤدى إلى أى من الحالات التاليـــة :

١ - جعل أحد حسابات الأصول الأخرى دائناً بالقيمة . (تحصيل نقدية من عملاء) .

٢ - جعل أحد حسابات الإلتزامات دائناً بالقيمة . (الحصول على قرض من البنك) .

٣ - جعل أحد حسابات حقوق الملكية دائناً بالقيمة . (زيادة رأس المال) .

٤ - جعل أحد حسابات الإيرادات دائناً بالقيمة . (بيع بضاعة نقداً أو على الحساب) .

٥ - جعل أحد حسابات المصروفات دائناً بالقيمة . (كما سيرد فى تصحيح الأخطاء) .

٦ - جعل أى مزيج من الأقسام الخمسة السابقة دائناً بالقيمة . (شراء بضاعة وسداد جزء من القيمة) .

وفى كل الأحوال لابد وأن يتساوى مجموع الطرف المدين مع مجموع الطرف الدائن للعملية . ذلك بالضرورة حتى تتحقق قاعدة القيد المزدوج ويتحقق توازن معادلة الميزانية بصفة مستمرة .

وتتلخص قواعد تحليل العمليات لتحديد طرفيها المدين والدائن فى الآتى :

المدين يؤدى إلى :	الدائن يؤدى إلى :
١ - زيادة الأصول	١ - نقص الأصول
٢ - زيادة المصروفات	٢ - نقص المصروفات
٣ - نقص حقوق الملكية	٣ - زيادة حقوق الملكية
٤ - نقص الإلتزامات	٤ - زيادة الإلتزامات
٥ - نقص الإيرادات	٥ - زيادة الإيرادات

هذا ونختم هذا البند بمثال توضيحى لأهم النقاط التى أبرزناها فيه .

٤ - ١ - مثال توضيحى :

فيما يلى دليل الحسابات الخاص بالشركة العربية للخدمات والتجارة :

رقم الحساب	إسم الحساب	رقم الحساب	إسم الحساب
	أولاً : الأصول		**ثالثاً : الإيرادات**
١٠١	مبانى	٥٠١	مبيعات البضاعة
١٠٢	سيارات	٥٠٢	إيرادات الخدمات
١٠٣	عدد وأدوات		
٢٠١	بضاعة		رابعاً : المصروفات
٢٠٢	عملاء	٦٠١	الأجـور
٢٠٣	أوراق قبض	٦٠٢	تكلفة البضاعة المباعة
٢٠٤	نقدية	٦٠٣	أدوات ومهمات صيانة
	ثانياً : الخصوم	٦٠٤	وقود وزيوت
٣٠١	رأس المال	٦٠٥	مياه وإنارة
٣٠٢	الأرباح المحجوزة	٦٠٦	إعلان ودعاية
٤٠١	الدائنون	٦٠٧	مصروفات متنوعة
٤٠٢	المصروفات المستحقة		

وقد تأسست الشركة فى ١٩٩٤/١/١ وقامت بالعمليات الآتية :

(أ) بلغ رأس المال المدفوع فى ١٩٩٤/١/١ مبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه .

(ب) قامت الشركة بشراء مبنى لمزاولة عملياتها فيه كامل التجهيزات بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه سددت نقداً فى ١٩٩٤/١/٥ .

(جـ) قامت الشركة بتاريخ ١/٧ بشراء سيارتين بملغ ١١٥٠٠ جنيه على الحساب .

(د) قامت الشركة بتاريخ ١/١٠ بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٣٤٦٠ جنيه على الحساب .

(هـ) بتاريخ ١/١٣ قامت الشركة بشراء بضائع للإتجار فيها بلغت تكلفتها ٦٧٥٠٠ جنيهاً . سددت من ثمنها ٤٢٣٥٠ جنيه والباقى على الحساب .

(و) حصلت الشركة مبلغ ٣٢٥٠ جنيه من عملائها بتاريخ ١/١٤

(ر) باعت الشركة ما تكلفته ٣٠٠٠٠ جنيه من البضائع بمبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه تحصل نصفها نقداً وحصلت على أوراق قبض من العملاء بالباقى ، وذلك بتاريخ ١/١٦ .

(حـ) إشترت الشركة عدداً وأدوات بتاريخ ١/١٩ بمبلغ ٦٣٠٠ جنيه على الحساب.

(ط) سددت الشركة مصروفات دعاية وإعلان بتاريخ ١/٢٢ بلغت قيمتها ٣٦٠ جنيه .

(ى) قامت الشركة بأداء خدمات صيانة لعملائها بتاريخ ١/٢٤ بلغت قيمتها ٣٢٥٠ جنيه . وقد بلغت تكلفة أدوات ومهمات الصيانة المستخدمة ٤٧٠ جنيه سددت نقداً ، كما تحصلت قيمة الخدمات نقداً .

(ك) قامت الشركة بتاريخ ١/٢٦ بتحصيل ١٥٠٠٠ جنيه من أوراق القبض .

(ل) بتاريخ ١/٣١ قامت الشركة بسداد الأجور المستحقة عن الشهر والبالغ قيمتها ٢٧٥٠ جنيه ، والمياه والإنارة عن الشهر والبالغ قيمتها ٧٦٠ جنيه ، كما بلغت المصروفات المتنوعة من بريد وتليفون وخلافة التى تم سدادها عن الشهر مبلغ ١٢٠ جنيه .

(م) بلغت مصروفات الدعاية والإعلان المستحقة عن الشهر والتى لم تسدد بعد ١٤٠ جنيه .

والمطلـــوب :

١ - تحليل العمليات السابقة لتحديد الحساب أو الحسابات المدينة ، والحساب أو الحسابات الدائنة فى كل عملية . قم بإعداد قائمة لها جانبان . الجانب الأيمن يوضح رقم الحساب المدين فى العملية والمبلغ المدين به ، والجانب الأيسر يوضح رقم الحساب الدائن فى العملية والمبلغ الدائن به .

٢ - قم بتصوير حسابات الأستاذ اللازمة .

وتوضح القائمة المعروضة فى الصفحة التالية المطلوب الأول .

وللوفاء بالمطلوب الأول نقوم بتحليل العمليات كما يتضح من القائمة التالية :

قائمة تحليل العمليات

العملية	الطرف المدين: رقم الحساب	الطرف المدين: المبلغ (جنيه)	الطرف الدائن: رقم الحساب	الطرف الدائن: المبلغ (جنيه)	تاريخ العملية	بيان العملية
أ	٢٠٤	١٥٠٠٠٠	٣٠١	١٥٠٠٠٠	١٩٩٤/١/١	الحصول على رأس(٣٠١) المال نقداً (٢٠٤)
ب	١٠١	٤٠٠٠٠	٢٠٤	٤٠٠٠٠	١٩٩٤/١/٥	شراء مباني (١٠١) نقداً (٢٠٤)
جـ	١٠٢	١١٥٠٠	٤٠١	١١٥٠٠	١٩٩٤/١/٧	شراء سيارات على الحساب
د	٢٠٢	٣٤٦٠	٥٠٢	٣٤٦٠	١٩٩٤/١/١٠	إستحقاق إيرادات
هـ	٢٠١	٦٧٥٠٠	٢٠٤	٤٢٣٥٠	١٩٩٤/١/١٣	شراء بضاعة نقداً
			٤٠١	٢٥١٥٠		وعلى الحساب
و	٢٠٤	٢٢٥٠	٢٠٢	٢٢٥٠	١٩٩٤/١/١٤	تحصيل نقدية من العملاء
ز	٢٠٤	٢١٠٠٠				مبيعات بضاعة نقداً
	٢٠٣	٢١٠٠٠	٥٠١	٤٢٠٠٠	١٩٩٤/١/١٦	وعلى الحساب
	٦٠٢	٣٠٠٠٠	٢٠١	٣٠٠٠٠		تكلفة البضاعة المباعة
ح	١٠٣	٦٣٠٠	٤٠١	٦٣٠٠	١٩٩٤/١/١٩	شراء عدد وأدوات على الحساب
ط	٦٠٦	٣٦٠	٢٠٤	٣٦٠	١٩٩٤/١/٢٢	سداد مصروفات دعاية وإعلان
ى	٢٠٤	٣٢٥٠	٥٠٢	٣٢٥٠	١٩٩٤/١/٢٤	إيرادات خدمات نقداً
	٦٠٣	٤٧٠	٢٠٤	٤٧٠		أدوات ومهمات صيانة نقداً
ك	٢٠٤	١٥٠٠٠	٢٠٣	١٥٠٠٠	١٩٩٤/١/٢٦	تحصيل أوراق قبض
ل	٦٠١	٢٧٥٠				سداد الأجور
	٦٠٥	٧٦٠				والمياه والإنارة
	٦٠٧	١٢٠	٢٠٤	٣٦٣٠	١٩٩٤/١/٣١	والمصروفات المتنوعة نقداً
	٦٠٦	١٤٠	٤٠٢	١٤٠	١٩٩٤/١/٣١	مصروفات دعاية وإعلان مستحقة

ومن واقع هذه القائمة تكون حسابات الأستاذ على الوجه التالي :

منه ح/ ١٠١ (مباني) له

منه	له
٤٠٠٠٠ (ب)	

منه ح/ ١٠٢ (سيارات) له

منه	له
١١٥٠٠ (جـ)	

منه ح/ ١٠٣ (عدد وأدوات) له

منه	له
٦٣٠٠ (ح)	

منه ح/ ٢٠١ (بضاعة) له

منه	له
٦٧٥٠٠ (هـ)	٣٠٠٠٠ (ز)

منه ح/ ٢٠٢ (عملاء) له

منه	له
٣٤٦٠ (د)	٢٢٥٠ (و)

منه ح/ ٢٠٣ (أوراق قبض) له

منه	له
٢١٠٠٠ (ز)	١٥٠٠٠ (ك)

منه ح/ ٢٠٤ (النقدية) له

منه	له
١٥٠٠٠٠ (أ)	٤٠٠٠٠ (ب)
٢٢٥٠ (و)	٤٢٣٥٠ (هـ)
٢١٠٠٠ (ز)	٣٦٠ (ط)
٣٢٥٠ (ى)	٤٧٠ (ى)
١٥٠٠٠ (ك)	٣٦٣٠ (ل)

منه ح/ ٣٠١ (رأس المال) له

منه	له
	١٥٠٠٠٠ (أ)

منه ح/ ٤٠١ (الدائنون) له

منه	له
	١١٥٠٠ (جـ)
	٢٥١٥٠ (هـ)
	٦٣٠٠ (ح)

منه ح/ ٣٠٢ (الأرباح المحجوزة) له

منه	له

منه حـ/ ٥٠٢ (إيرادات الخدمات) له

منه	له
	٣٤٦٠ (د)
	٣٢٥٠ (ى)

منه حـ/ ٤٠٢ (المصروفات المستحقة) له

منه	له
	١٤٠ (م)

منه حـ/ ٦٠٢ (تكلفة البضاعة المباعة) له

منه	له
٣٠٠٠٠ (ز)	

منه حـ/ ٥٠١ (مبيعات البضاعة) له

منه	له
	٤٢٠٠٠ (ز)

منه حـ/ ٦٠٣ (أدوات ومهمات) له

منه	له
٤٧٠ (ى)	

منه حـ/ ٦٠١ (الأجور) له

منه	له
٢٧٥٠ (ل)	

منه حـ/ ٦٠٥ (مياه وإنارة) له

منه	له
٧٦٠ (ل)	

منه حـ/ ٦٠٤ (وقود وزيوت) له

منه	له

منه حـ/ ٦٠٦ (إعلان ودعاية) له

منه	له
١٤٠ (م)	
٣٦٠ (ط)	

منه حـ/ ٦٠٧ (مصروفات متنوعة) له

منه	له
١٢٠ (ل)	

ويلاحظ أننا لم نلتزم بتفاصيل نموذج حسابات الأستاذ كما هو موضح فى بداية هذا البند ، وعمدنا إلى تبسيطه إلى أقصى حد ممكن حتى نركز إنتباهنا على علاقة عملية تحليل العمليات بعملية إثباتها فى حسابات الأستاذ . فإذا قمنا بإعادة تصوير حساب النقدية فى المثال المتقدم (حـ/٢٠٤) طبقاً للنموذج الوارد فى بداية هذا البند لظهر على الصورة التالية :

منـــــــه					حـ/ ٢٠٤ (حـ/ النقدية)				لـــــــه
مليم	جنيه	بيــــان	رقم	التاريخ	مليم	جنيه	بيــــان		التــاريخ
—	١٥٠٠٠٠	رأس المال	أ	٩٤/١/١	—	٤٠٠٠٠	شراء مبانى	ب	١٩٩٤/١/٥
—	٢٢٥٠	متحصل من عملاء	و	٩٤/١/١٤	—	٤٢٣٥٠	شراء بضاعة	هـ	١٩٩٤/١/١٣
—	٢١٠٠٠	مبيعات بضاعة	ز	٩٤/١/١٦	—	٣٦٠	مصروفات دعاية وإعلان	ط	١٩٩٤/١/٢٢
—	٣٢٥٠	خدمات مباعة	ى	٩٤/١/٢٤	—	٤٧٠	أدوات ومهمات	ى	١٩٩٤/١/٢٤
—	١٥٠٠٠	متحصل من أوراق قبض	ك	٩٤/١/٢٦	—	٣٦٣٠	سداد مصروفات	ل	١٩٩٤/١/٣١
—					—	١٠٤٦٩٠	رصيد آخر الشهر		
—	١٩١٥٠٠				—	١٩١٥٠٠			

٥ - ترصيد الحسابات وإعداد ميزان المراجعة :

سبق أن ذكرنا أن ترصيد الحسابات هو عبارة عن عملية تجميع لكل من الجانبين الخاصين بكل حساب ، وإستخراج الفرق بينهما على طريقة المتمم الحسابي للجانب الأصغر ليصل إلى مجموع الجانب الأكبر . ففى حساب النقدية الموضح بعاليه مثلاً نجد أن الجانب المدين يبلغ مجموعه ١٩١٥٠٠ جنيه بينما الجانب الدائن يبلغ مجموعه ٨٦٨٢٠ جنيه ليكون الفرق ١٠٤٦٩٠ جنيه وهو يمثل المتمم الحسابي للجانب الدائن ليصبح مجموعه مساوياً لمجموع الجانب المدين (الأكبر) . وسبق أن أطلقنا على هذا المتمم الحسابي إصطلاح « رصيد نهاية الفترة » تمييزاً له عن رصيد بداية الفترة الذى يمثل أصل الموجود فى الحساب فى بداية الفترة . ويلاحظ أيضاً أن حساب النقدية لم يظهر فيه رصيد فى بداية الشهر لأن الشركة بدأت عملياتها حينئذ ولم تكن هناك مبالغ نقدية موجودة من الشهر السابق حتى تمثل رصيد بدايه الشهر الحالى (يناير) . وعلى هذا الأساس فإن رصيد نهاية شهر يناير يكون هو رصيد بداية شهر فبراير ، ويظهر فى الجانب المدين من الحساب فى بداية شهر فبراير حيث يمثل النقدية الموجودة حينئذ .

ويمثل رصيد نهاية الفترة نتيجة تفاعل العمليات المختلفة التى تتعلق بحساب معين خلال الفترة . فرصيد النقدية مثلاً يمثل نتيجة المقاصة بين المتحصلات (العمليات التى تجعل بها النقدية مدينة) والمدفوعات (العمليات التى تجعل بها النقدية دائنة) . وينطبق نفس المنطق السابق على كل حساب من الحسابات بصفة عامة .

وكما سبق أن أوضحنا أيضاً فإن مجموع الأرصدة الخاصة بالحسابات المدينة (أى التى تزداد فى جانبها الأيمن أى الجانب المدين) لابد وأن يتساوى مع مجموع أرصدة الحسابات الدائنة (أى التى تزداد فى جانبها الأيسر أن بجعلها دائنة) . وبمعنى آخر فإن مجموع أرصدة الأصول والمصروفات لا بد وأن يتساوى مع مجموع أرصدة الخصوم والإيرادات ، وهى نتيجة طبيعية لقاعدة القيد المزدوج وضماناً فعالاً لتحقق قاعدة المراجعة الحسابية التلقائية ، وتحقيقاً لإستمرار توازن معادلة الميزانية . ويقوم المحاسب بالتحقق من ذلك عن طريق إعداد ما يطلق عليه (**ميزان المراجعة**) .

ولا يخرج ميزان المراجعة عن كونه كشفاً أو قائمة لها جانبان : أحدهما توضع فيه أرصدة الحسابات المدينة (والتى تظهر كمتمم حسابى فى الجانب الدائن من حساباتها) ، والآخر توضع فيه فيه أرصدة الحسابات الدائنة (والتى تظهر كمتمم حسابى للجانب الأيمن من حساباتها) . ويتوازن الميزان عندما يكون مجموع الأرصدة المدينة متساوياً مع مجموع الأرصدة الدائنة . ولابد من أن يتساوى جانبى الميزان إلا إذا وجد خطأ ما يؤدى إلى عدم تساويهما .

وإذا قمنا بإعداد ميزان المراجعة للمثال المتقدم (عليك القيام بترصيد باقى الحسابات على غرار حساب النقدية) لظهر كما يلى :

الشركة العربية للخدمات والتجارة : ميزان المراجعة فى ١٩٩٤/١/٣١

رقم الحساب	إسم الحساب	الأرصدة	
		الدائنة	المدينة
		جنيه	جنيه
١٠١	مبانى		٤٠٠٠٠
١٠٢	سيارات		١١٥٠٠
١٠٣	عدد وأدوات		٦٣٠٠
٢٠١	بضاعة		٣٧٥٠٠
٢٠٢	عملاء		١٢١٠
٢٠٣	أوراق قبض		٦٠٠٠
٢٠٤	نقدية		١٠٤٦٩٠
٣٠١	رأس المال	١٥٠٠٠٠	
٤٠١	الدائنون	٤٢٩٥٠	
٤٠٢	المصروفات المستحقة	١٤٠	
٥٠١	مبيعات بضاعة	٤٢٠٠٠	
٥٠٢	إيرادات الخدمات	٦٧١٠	
٦٠١	الأجور		٢٧٥٠
٦٠٢	تكلفة البضاعة المباعة		٣٠٠٠٠
٦٠٣	أدوات ومهمات صيانة		٤٧٠
٦٠٥	مياه وإنارة		٧٦٠

٥٠٠		إعلان ودعاية	٦٠٦
١٢٠		مصروفات متنوعة	٦٠٧
٢٤١٨٠٠	٢٤١٨٠٠	المجمـــوع	

لاحظ أن الأرصدة المدينة هى التى تظهر كمتمم حسابى فى الجانب الدائن من حسابات الأصول والمصروفات (وهى حسابات مدينة) وأن الأرصدة الدائنة هى التى تظهر كتمم حسابى فى الجانب المدين من حسابات الخصوم والإيرادات (وهى حسابات مدينة) . وهذه هى أرصدة نهاية الشهر .

ويساعد ميزان المراجعة فى تحقيق الأهداف الآتية :

١ - يساعد على التحقق من تساوى أرصدة الحسابات المدينة مع أرصدة الحسابات الدائنة فى دفتر الأستاذ حتى يتحقق إستمرار توازن معادلة الميزانية . ويتم ذلك عن طريق ضرورة تساوى مجموع الجانب المدين مع مجموع الجانب الدائن فى الميزان.

٢ - يسهل من عملية إكتشاف الأخطاء التى تودى إلى الإخلال بقاعدة القيد المزدوج ، وتحديدها ، وتصحيحها فى الوقت المناسب .

٣ - يمكن الإعتماد عليه بصدد إعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية ، حيث يظهر أرصدة الحسابات التى تستخدم فى هذا الغرض ، إذا توافرت شروط معينة كما سوف يرد لاحقاً .

٦ - ميكانيكية القيد المزدوج ودفاتر اليومية :

وضحناً فيما سبق أن إثبات العمليات التى يقوم بها المشروع فى الحسابات الخاصة بها يقتضى القيام بتحليلها لتحديد الحسابات التى تجعل مدينة والحسابات التى تجعل دائنة . ويوضح كل حساب من الحسابات أن العمليات التى يقوم بها المشروع تؤثر فى الحساب . فحساب العملاء مثلاً يظهر مديونية هؤلاء للمشروع وتطورها والمبالغ التى قام العملاء بسدادها للمشروع . كذلك فإن حساب النقدية مثلاً يظهر

المعلومات المتعلقة بالحصول على نقدية (فى جانبه المدين) والمتعلقة بالتصرف فى النقدية (فى الجانب الدائن) وليس من الضرورى أن يظهر الحساب تفاصيل العملية التى أدت إلى زيادته أو نقصه رغم أن ذلك يعد ممكناً فى خانة البيان .

ويقوم المحاسبون فى العادة بتنظيم إجراءات تحليل العمليات التى يقوم بها المشروع أولاً بأول بحيث يمكن إثباتها فى الحسابات الخاصة بها ، وذلك فى دفاتر منتظمة تخصص لهذا الغرض يطلق عليها دفاتر اليومية ولا يخرج دفتر اليومية عن كونه سجلاً تاريخياً للعمليات التى يقوم بها المشروع مظهراً أثر كل منها على الحسابات المختلفة . وعلى هذا الأساس فإن كل عملية يقوم بها المشروع يتم قيدها أولاً فى دفتر يومية قبل إثبات آثارها فى الحسابات المعنية . ويطلق على دفاتر اليومية أيضاً دفاتر القيد الأولى ، حيث يتم قيد عمليات المشروع فيها أولاً بأول طبقاً لتسلسلها التاريخى تمهيداً لإثبات اثارها على حسابات الأستاذ . وسوف نتناول فى هذه البند أسهل دفاتر اليومية تصميماً ويطلق عليه « دفتر اليومية العامة » على أن نتناول أنواع أخرى من دفاتر اليومية بالشرح فيما بعد .

ويتم تقسيم صفحات دفتر اليومية العامة بحيث تحتوى كل صفحة على الخانات التالية على الأقل :

١ – خانة للمبالغ المدينة .

٢ – خانة للمبالغ الدائنة .

٣ – خانة للبيان يوضح فيها إسم الحساب (أو الحسابات) المدينة ، وإسم الحساب (أو الحسابات) الدائنة وشرح مختصر لعملية التى يتم قيدها فى الدفتر .

٤ – خانة لرقم المستند الذى على أساسه يتم تحليل العملية وقيدها فى الدفتر .

٥ - خانة الرقم حساب الأستاذ (أو الحسابات) التى تجعل مدينة والحساب (أو الحسابات) التى تجعل دائنة طبقاً لتحليل العملية

٦ - خانة التاريخ الذى تمت فيه العملية

وعلى هذا الأساس يظهر نموذج دفتر اليومية العامة على الوجه التالى :

دفتر اليومية العامة

صفحة ١

من		له		البيان	رقم المستند	حساب الأستاذ	التاريخ
مليم	جنيه	مليم	جنيه				
–	١٥٠٠٠٠			حساب النقدية (مدين)	(أ)	١	١٩٩٤
		–	١٥٠٠٠٠	حساب رأس المال (دائن)		٢٣	يناير ١
				الحصول على رأس المال نقداً			

ويلاحظ أن الحساب المدين (أو الحسابات المدينة) فى عملية معينة يدون أولاً فى دفتر اليومية ويكون فى صورة متقدمة عن الحساب الدائن (أو الحسابات الدائنة) فى نفس العملية . وبعد قيد كل عملية من العمليات فى دفتر اليومية يوضع فى خانة البيان شرح مختصر لها يوضح مضمونها . وبتفحص القيد الذى أوردناه فى النموذج الموضح بعاليه نجد أن حساب النقدية جعل مديناً وحساب رأس المال جعل دائناً . وكما سبق ذكره فإنه فى العادة يتم الإستعاضة عن لفظة « حساب » بإصطلاح (حـ/) ، كما جرت العادة أن يسبق الحساب المدين بلفظة « من » بدلاً من تدوين لفظه « مدين » بعد إسم الحساب ، كماجرت العادة أن يسبق الحساب الدائن بلفظه « إلى » بدلاً من تدوين لفظة « دائن » بعد إسم الحساب . وعلى هذا الأساس تصبح الصورة العرفية للبيانات الواردة فى خانة البيان فى النموذج السابق كالآتى :

من حـ/ النقدية – بدلاً من « حساب النقدية (مدين) » .

إلى حـ/ رأس المال – بدلاً من حساب رأس المال (دائن) » .

ويطلق على تحليل عمليات المشروع وقيدها فى دفتر اليومية بهذه الطريقة

«الإثبات الدفترى» أو «القيد الدفترى» . ولا بد لكل قيد فى اليومية من طرفان : طرف مدين ، يكتب أولاً ، وطرف دائن ويكتب بعد الطرف المدين ومتأخر عنه قليلاً إلى اليسار ، وذلك تطبيقاً لقاعدة القيد المزدوج .

وبعد إثبات العمليات فى دفتر اليومية وتحديد طرفيها المدين والدائن ، يتم إثبات آثارها فى الحسابات المحددة فى كل قيد كل فى الحساب المخصص له فى دفتر الأستاذ. ويطلق على هذه العملية عملية « الترحيل » من دفتر اليومية إلى حسابات الأستاذ، .ولذلك نجد ما يبرر وجود خانة فى تقسيم صفحات اليومية يوضح فيها رقم صفحة الأستاذ الذى يتم ترحيل كل طرف من طرفى كل قيد إليها . ويدون رقم صفحة الأستاذ عند القيام بعملية الترحيل .

وتتم عملية الترحيل إلى دفاتر الأستاذ فى أى وقت يلى إثبات القيد فى دفتر اليومية وقبل نهاية الفترة المحاسبية . وعادة ما يتم الترحيل فى الحياة العملية فى نهاية اليوم ، أو الأسبوع ، أو أى فترة دورية أخرى عادة لا تتجاوز شهراً ، أو عندما تمتلىء صفحة من صفحات دفتر اليومية . ويمكن أن تتم عملية الترحيل لكل عملية على حدة بكل من جانبيها حسب التسلسل الدفترى فى اليومية العامة ، أو أن يتم ترحيل الجانب المدين لكل العمليات ثم يلى ذلك ترحيل الجانب الدائن لنفس العمليات . ويفضل طبعاً أن يتم الترحيل لكل عملية على حدة بكل من جانبيها حيث يساعد ذلك على التحقق من توازن جانبى كل قيدٍ على التوالى .

وكما يدون رقم حساب الأستاذ الذى يتم ترحيل الطرف المعين من العملية إليه فى الخانة المخصصة لذلك بدفتر اليومية ، فإنه يصبح من المرغوب فيه تخصيص خانة فى كل من جانبى حساب الأستاذ ليدون فيها رقم صفحة اليومية التى يوجد فيها القيد الذى تم ترحيل أحد طرفيه للحساب المعنى . وغالباً ما تحل هذه الخانة محل خانة رقم المستند فى النموذج الموضح فيما سبق . ويطلق على هذه العملية عملية « الفهرسة المزدوجة » Cross - Indexing أى أن فهرس صفحات حسابات الأستاذ الذى يتم الترحيل إليها يظهر فى دفتر اليومية وفهرس صفحات اليومية التى تم الترحيل منها

للحسابات المختلفة يظهر فى صفحات تلك الحسابات فى دفتر الأستاذ. وتساعد هذه العملية مساعدة فعالة فى تتبع العمليات المختلفة لأغراض المراجعة من ناحية ، كما تفيد فى توضيح العمليات التى تم ترحيلها من اليومية للأستاذ والتى لم يتم ترحيلها بعد

ويمكن إجمال فوائد إستخدام دفاتر اليومية فيما يلى :

١ - تمكن من تدوين العمليات حسب تسلسلها التاريخى ، ومن ثم تمكن من تحديد العمليات الخاصة بكل يوم .

٢ - تمكن من تحليل كل عملية من العمليات إلى طرفيها المدين والدائن ، وتوضح مضمون كل عملية حيث تمدنا بشرح مختصر لها .

٣ - تساعد فى عملية الترحيل إلى الحسابات فى الوقت المناسب ، وتمكن من الإستغناء عن الشرح المطول لكل عملية فى حسابات الأستاذ .

٤ - تمكن من التحقق من توازن حسابات الأستاذ .

٥ - تساعد فى تتبع الأخطاء إلى مصادرها وإكتشافها وتصحيحها .

٦ - تمكن من الإستفادة من مزايا مبدأ التخصص وتقسيم العمل ، بصدد توفير البيانات المحاسبية .

٧ - يعتبر دفتر اليومية هو سجل التأريخ المحاسبى فى المحاسبة المالية للعمليات التى تقوم بها الوحدة المحاسبية يوماً بيوم وبالتفصيل .

٦ - ١ مثال توضيحى (لكيفية القيد فى اليومية العامة والترحيل إلى حسابات الأستاذ) .

ظهرت الميزانية العمومية للشركة العربية للخدمات والتجارة فى ١٩٩٤/١/٣١ كما يلى :

الشركة العربية للخدمات والتجارة

الميزانية العمومية فى ١٩٩٤/١/٣١

جنيه	جنيه	الأصول	جنيه	جنيه	الخصوم
		الأصول الثابتة :			**حقوق الملكية :**
	٣٥٠٠٠	مبانى		١٦٥٠٠٠	رأس المال
	١٦٥٠٠	سيارات		٤١١٠	الأرباح المحجوزة
	٨٣٠٠	عدد وأدوات	١٦٩١١٠	ـــــــ	
٥٩٨٠٠	ـــــــ				**الإلتزامات :**
		الأصول المتداولة :		٤٤٩٥٠	دائنــون
	٣٧٥٠٠	بضاعة		١٤٠	مصروفات مستحقة
	٤٢١٠	عملاء	٤٥٠٩٠	ـــــــ	
	٨٠٠٠	أوراق قبض			
	١٠٤٦٩٠	نقدية			
١٥٤٤٠٠	ـــــــ				
٢١٤٢٠٠			٢١٤٢٠٠		

لاحظ أن أرصدة حسابات الأصول (فيما عدا النقدية والبضاعة) وأرصدة حسابات الخصوم (فيما عدا الأرباح المحجوزة والمصروفات المستحقة) تمثل أرقاماً أفتراضية وليست مستقاه من ميزان المراجعة فى المثال السابق .

وقد قامت الشركة خلال شهر فبراير بالعمليات الآتية :

التاريخ	العملية
٢ فبراير	أ – قامت الشركة بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٣٦٠٠ جنيه تحصلت نقداً .
٥	ب – باعت بضاعة بمبلغ ٣٢٥٠٠ جنيه على الحساب .

٨ جـ - حصلت أوراق قبض قيمتها ٥٠٠٠ جنيه .

٨ د - سددت الأجور عن الأسبوع والبالغ قيمتها ١٧٣٠ جنيه .

١٠ هـ - سددت المصروفات المستحقة والبالغ قدرها ١٤٠ جنيه .

١٣ و - سددت للدائنون مبلغ ٤٢٩٥٠ جنيه نقداً .

١٥ ز - إشترت بضاعة نقداً بمبلغ ٢٧٥٠٠ جنيه .

١٧ حـ - حصلت من العملاء مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .

٢٠ ط - سددت فاتورة الوقود والزيوت المستخدم فى سياراتها بمبلغ ١٧٦ جنيه.

٢٢ ى - إشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ٢٣٥٠٠ جنيه.

٢٧ ك - باعت بضاعة نقداً بمبلغ ٤٧٠٠٠ جنيه .

٢٨ ل - سددت الأجور عن باقى الشهر والبالغ قدرها ٣٦٢٠ جنيه .

٢٨ م - سددت فاتورة المياه والإنارة البالغ قدرها ٦٩٠ جنيه .

٢٨ ن - سددت مصروفات متنوعة بلغ قدرها ١٦٤ جنيه .

٢٨ ص - تم حصر مصروفات الدعاية والإعلان عن الشهر فوجد أنها تبلغ ٣٤٠ جنيه ولم تسدد بعد .

٢٨ ض - تم حصر تكلفة البضاعة المباعة نقداً وعلى الحساب خلال الشهر ووجدأنها ٥٣٦٠٠ جنيه .

ويتم قيد هذه العمليات فى دفتر اليومية العامة للشركة كالآتى :

دفتر اليومية صفحة ١

منه	له	البيان	رقم المستند	حساب الأستاذ	التاريخ
					فبراير/٩٤
٣٦٠٠		من حـ/ النقدية	٢ - أ	٧	٢
	٣٦٠٠	إلى حـ/ إيرادات الخدمات		٤١	
		تحصيل قيمة الخدمات			
		المؤداة للعملاء			

٣٢٥٠٠		من حـ/ العملاء	٢ – ب	٥	٥
	٣٢٥٠٠	إلى حـ/ مبيعات البضاعة		٤٢	
		بيع بضاعة للعملاء على الحساب			
٥٠٠٠		من حـ/ النقدية	٢ – جـ	٧	٨
	٥٠٠٠	إلى حـ/ أوراق القبض		٦	
		تحصيل أوراق قبض			
١٧٣٠		من حـ/ الأجور	٢ – د	٣١	٨
	١٧٣٠	إلى حـ/ النقدية		٧	
		سداد أجور الأسبوع الأول من الشهر			
١٤٠		من حـ/ المصروفات المستحقة	٢ – هـ	٢٨	١٠
	١٤٠	إلى حـ/ النقدية		٧	
		سداد المصروفات المستحقة من شهر فبراير			
٤٢٩٥٠		من حـ/ الدائنون	٢ – و	٢٥	١٣
	٤٢٩٥٠	إلى حـ/ النقدية		٧	
		سداد جزء من الرصيد المستحق في بداية الشهر للدائنين			
٢٧٥٠٠		من حـ/ البضاعة	٢ – ز	٤	١٥
	٢٧٥٠٠	إلى حـ/ النقدية			
		شراء بضاعة نقداً			

٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	من حـ/ النقدية إلى حـ/ العملاء تحصيل نقدية من العملاء	٢ - ح	٧ ٥	١٧
١٧٦	١٧٦	من حـ/ الوقود والزيوت إلى حـ/ النقدية سداد مصروفات الوقود والزيوت المستخدم نقداً	٢ - ط	٣٢ ٧	٢٠
٢٣٥٠٠	٢٣٥٠٠	من حـ/ البضاعة إلى حـ/ الدائنين شراء بضاعة على الحساب	٢ - ى	٤ ٢٥	٢٢
٤٧٠٠٠	٤٧٠٠٠	من حـ/ النقدية إلى حـ/ مبيعات البضاعة مبيعات بضاعة نقداً	٢ - ك	٧ ٤٢	٢٧
٣٦٢٠	٣٦٢٠	من حـ/ الأجور إلى حـ/ النقدية سداد أجور باقى الشهر نقداً	٢ - ل	٣١ ٧	٢٨
٦٩٠	٦٩٠	من حـ/ المياه والإنارة إلى حـ/ النقديـة سداد مصروفات المياه والإنـارة عن الشـهر	٢ - م	٣٣ ٧	٢٨

١٦٤		من حـ/ المصروفات المتنوعة	٢ - ن	٣٥	٢٨
	١٦٤	إلى حـ/ النقدية		٧	
		سداد المصروفات			
		المتنوعة عن الشهر			
٣٤٠		من حـ/ مصروفات الدعاية والإعلان			
			٢ - ع	٣٧	٢٨
	٣٤٠	إلى حـ/ المصروفات المستحقة		٣٨	
		إثبات إستحقاق			
		مصروفات الدعاية والإعلان			
٥٣٦٠٠		من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	٢ - ص	٣٤	٢٨
	٥٣٦٠٠	إلى حـ/ البضاعة		٤	
		تحديد تكلفة البضاعة			
		التي تم بيعها خلال			
		الشهر			
٢٦٧٥١٠	٢٦٧٥١٠				

ويلاحظ أن مجموع جانبي كل صفحة من صفحات دفتر اليومية لابد وأن يتساويا ، ذلك لأن مجموع الطرف المدين لأى قيد لابد وأن يساوى مجموع الطرف الدائن له .

وتظهر حسابات الأستاذ لهذا المثال كما هو موضح فيما يلي . لاحظ أن الأرقام المدونة على أعلى اليسار فى كل حساب عبارة عن أرقام إفتراضية لهذه الحسابات

بهدف توضيح عملية الفهرسة المزدوجة ، كما يلاحظ أيضاً أننا إكتفينا بإظهار النموذج الكامل للحساب الأول .

منه | حـ/ المباني | له (حـ/١)

المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ
جنيه				جنيه			
٣٥٠٠٠	رصيد		٢/١	٣٥٠٠٠	رصيد		٢/١٨
٣٥٠٠٠				٣٥٠٠٠			

منه | حـ/ السيارات | له (حـ/٢)

المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ
١٦٥٠٠	رصيد		٢/١	١٦٥٠٠	رصيد		٢/٢٨
١٦٥٠٠				١٦٥٠٠			

منه | حـ/ العدد والأدوات | له (حـ/٣)

المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ
٨٣٠٠	رصيد		٢/١	٨٣٠٠	رصيد		٢/٢٨
٨٣٠٠				٨٣٠٠			

منه | حـ/ البضاعة | له (حـ/٤)

المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ
٣٧٥٠٠	رصيد		٢/١	٥٣٦٠٠	من حـ/ تكلفة	٣	٢/٢٨
٢٧٥٠٠	إلى حـ/ النقدية	٢	٢/١٥		البضاعة المباعة		٢/٢٨
٢٣٥٠٠	إلى حـ/ الدائنين	٢	٢/٢٢	٣٤٩٠٠	رصيد		
٨٨٥٠٠				٨٨٥٠٠			

منه — حـ/ العملاء — له (حـ/٥)

التاريخ	الصفحة	البيان	المبلغ	التاريخ	الصفحة	البيان	المبلغ
٢/١٧	٢	من حـ/ النقدية	٢٥٠٠٠	٢/١		رصيد	٤٢١٠
٢/٢٨		رصيد	١١٧١٠	٢/٥	١	إلى حساب مبيعات البضاعة	٣٢٥٠٠
			٣٦٧١٠				٣٦٧١٠

منه — حـ/ أوراق القبض — له (حـ/٦)

التاريخ	الصفحة	البيان	المبلغ	التاريخ	الصفحة	البيان	المبلغ
٢/٨	١	من حـ/ النقدية	٥٠٠٠	٢/١		رصيد	٨٠٠٠
٢/٢٨		رصيد	٣٠٠٠				
			٨٠٠٠				٨٠٠٠

منه — حـ/ النقدية — له (حـ/٧)

التاريخ	الصفحة	البيان	المبلغ	التاريخ	الصفحة	البيان	المبلغ
٢/٨	١	من حـ/ الأجور	١٧٣٠	٢/١		رصيد	١٠٤٦٩٠
٢/١٠	١	من حـ/ المصروفات المستحقة	١٤٠	٢/٢	١	إلى حـ/ إيرادات الخدمات	٣٦٠٠
٢/١٣	١	من حـ/ التلفون	٤٢٩٥٠	٢/٨	١	إلى حـ/ أوراق القبض	٥٠٠٠
٢/١٥	٢	من حـ/ البضاعة	٢٧٥٠٠				
٢/٢٠	٢	من حـ/ الوقود والزيوت	١٧٦	٢/١٧	٢	إلى حـ/ العملاء	٢٥٠٠٠
٢/٢٨	٢	من حـ/ الأجور	٣٦٢٠	٢/٢٧	٢	إلى حـ/ مبيعات البضاعة	٤٧٠٠٠
٢/٢٨	٢	من حـ/ المياه والإنارة	٦٩٠				
٢/٢٨	٣	من حـ/ المصروفات المتنوعة	١٦٤				
٢/٢٨		رصيد	١٠٨٣٢٠				
			١٨٥٢٩٠				١٨٥٢٩٠

منه — حـ/ رأس المال — له (حـ/٢١)

المبلغ	البيان	ص	التاريخ	المبلغ	البيان	ص	التاريخ
١٦٥٠٠٠	رصيد (آخر الشهر)		٢/٢٨	١٦٥٠٠٠	رصيد (أول الشهر)		٢/١
١٦٥٠٠٠				١٦٥٠٠٠			

منه — حـ/ الأرباح المحجوزة — له (حـ/٢٢)

المبلغ	البيان	ص	التاريخ	المبلغ	البيان	ص	التاريخ
				٤١١٠	رصيد		٢/١

منه — حـ/ الدائنون — له (حـ/٢٥)

المبلغ	البيان	ص	التاريخ	المبلغ	البيان	ص	التاريخ
٤٢٩٥٠	إلى حـ/ النقدية	١	٢/١٣	٤٤٩٥٠	رصيد (أول الشهر)		٢/١
٢٥٥٠٠	رصيد (آخر الشهر)		٢/٢٨	٢٣٥٠٠	من حـ/ البضاعة	٢	٢/٢٢
٦٨٤٥٠				٦٨٤٥٠			

منه — حـ/ المصروفات المستحقة — له (حـ/٢٨)

المبلغ	البيان	ص	التاريخ	المبلغ	البيان	ص	التاريخ
١٤٠	إلى حـ/ النقدية	٢	٢/١٠	١٤٠	رصيد (أول الشهر)	٣	٢/١
٣٤٠	رصيد (آخر الشهر)		٢/٢٨	٣٤٠	من حـ/ المصروفات الدعاية والإعلان		٢/٢٨
٤٨٠				٤٨٠			

منه — حـ/ إيرادات الخدمات — له (حـ/٤١)

المبلغ	البيان	ص	التاريخ	المبلغ	البيان	ص	التاريخ
				٣٦٠٠	من حـ/ النقدية	١	٢/٢

منه — حـ/ مبيعات البضاعة — له (حـ/٤٢)

المبلغ	البيان	رقم القيد	التاريخ	المبلغ	البيان	رقم القيد	التاريخ
				٣٢٥٠٠	من حـ/ العملاء	١	٢/٥
				٤٧٠٠٠	من حـ/ النقدية	٢	٢/٢٧

منه — حـ/ الأجــــور — له (حـ/٣١)

المبلغ	البيان	رقم القيد	التاريخ	المبلغ	البيان	رقم القيد	التاريخ
١٧٣٠	إلى حـ/ النقدية	٢	٢/٨				
٣٦٢٠	إلى حـ/ النقدية	٣	٢/٢٨				

منه — حـ/ الوقود والزيوت — له (حـ/٢٢)

المبلغ	البيان	رقم القيد	التاريخ	المبلغ	البيان	رقم القيد	التاريخ
١٧٦	إلى حـ/ النقدية	٢	٢/٢٠				

منه — حـ/ المياه والإنارة — له (حـ/٣٣)

المبلغ	البيان	رقم القيد	التاريخ	المبلغ	البيان	رقم القيد	التاريخ
٤٩٠	إلى حـ/ النقدية	٢	٢/٢٨				

منه — حـ/ المصروفات المتنوعة — له (حـ/٣٥)

المبلغ	البيان	رقم القيد	التاريخ	المبلغ	البيان	رقم القيد	التاريخ
١٦٤	إلى حـ/ النقدية	٣	٢/٢٨				

منه — حـ/ مصروفات الدعاية والإعلان — له (حـ/٣٧)

المبلغ	البيان	رقم القيد	التاريخ	المبلغ	البيان	رقم القيد	التاريخ
٢٤٠	إلى حـ/ المصروفات المستحقة	٣	٢/٢٨				

منه — حـ/ تكلفة البضاعة المباعة — له (حـ/٣٤)

المبلغ	البيان	رقم القيد	التاريخ	المبلغ	البيان	رقم القيد	التاريخ
٥٣٦٠٠	إلى حـ/ البضاعة	٣	٢/٢٨				

وبالتمعن فى القيود الواردة فى دفتر اليومية وكيفية ترحيلها الى حسابات الأستاذ الخاصة بها نجد الآتى :

١ - عند ترحيل الطرف المدين من القيد فى اليومية إلى حـ/ الأستاذ (أى جعل حساب الأستاذ الوارد اسمه فى الطرف المدين من القيد مديناً بالقيمة) **فإن بيان العملية فى حـ/ الأستاذ يكون هو الطرف الآخر للقيد** . فلو نظرنا للقيد الأول مثلاً نجد أن حـ/ النقدية أصبح مديناً بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه ـ المتحصل من إيرادات الخدمات ، ولذلك نجد فى حـ/ النقدية أن بيان المبلغ ٣٦٠٠ هو : الى حـ/ إيرادات الخدمات ، بمعنى أن ايرادات الخدمات تجعل دائنة بالقيمة . كذلك عن ترحيل الطرف الدائن للقيد (فى الجانب الدائن من الحساب المسمى فيه) فإن بيان العملية فى حساب الأستاذ يكون الطرف المدين من نفس القيد .

٢ - يلاحظ أن عمليات الفهرسة المزدوجة بين قيود اليومية وحسابات الأستاذ تمكن من الرجوع بسهولة لأصل القيد فى اليومية بمجرد النظر فى خانة صفحة اليومية بحساب الأستاذ ، كما يمكن معرفة الحساب الذى رحل إليه الطرف المعين من القيد ومكانه بالنظر الى خانة حساب الأستاذ فى دفتر اليومية . كما تساعد هذه العملية فى التأكد من أن كل القيود قد تم ترحيلها من اليومية الى حسابات الأستاذ الخاصة بها .

٣ - يلاحظ أننا قد قمنا بترصيد حسابات الأصول والخصوم (فيما عدا حساب الأرباح المحجوزة) دون حسابات الإيرادات والمصروفات . والواقع أن ترصيد حسابات الإيرادات والمصروفات يتم بالقلم الرصاص لمجرد التعرف على أرصدتها وإعداد ميزان المراجعة ، حيث تقفل هذه الحسابات فى الحساب الختامى كما سوف نرى عاجلاً . أما حسابات الأصول والخصوم فتظل أرصدتها دون اقفال لتظهر فى الميزانية العمومية . وكما سبق وأن ذكرنا فإن الأرصدة المدينة للحسابات المدينة بطبيعتها ، وهى حسابات الأصول والمصروفات ، تظهر كمتممات حسابية فى الجانب الأيسر (الدائن) لها ، والعكس صحيح بالنسبة للأرصدة الدائنة للحسابات الدائنة بطبيعتها ، وهى حسابات الخصوم والإيرادات .

٤ - يلاحظ أن العناصر الوارده فى الميزانية العمومية فى بداية الشهر (ويطلق عليها الميزانية الافتتاحية) قد ظهرت فى الحسابات الخاصة بها فى بداية الشهر ، وهى ما سبق أن أطلقنا عليه أرصدة بداية الفترة . وظهرت أرصدة الأصول فى الجانب المدين من حساباتها ، وظهرت أرصدة الخصوم فى الجانب الدائن من حساباتها .

ويظهر ميزان المراجعة للمثال السابق كما يلى (قم بترصيد الحسابات التى لم نقم بترصيدها بالقلم الرصاص لتتأكد من مطابقة الرصيد الذى تحصل عليه مع الرصيد الوارد فى الميزان) :

الشركة العربية للخدمات والتجارة

ميزان المراجعة فى ١٩٩٤/٢/٢٨

أرصدة مدينة		أرصدة دائنة	
الرصيد جنيه	اسم الحساب	الرصيد جنيه	اسم الحساب
٣٥٠٠٠	مبانى	١٦٥٠٠٠	رأس المال
١٦٥٠٠	سيارات	٤١١٠	الأرباح المحجوزة
٨٣٠٠	عدد وأدوات	٢٥٥٠٠	الدائنون
٣٤٩٠٠	بضاعة	٣٤٠	المصروفات المستحقة
١١٧١٠	عملاء	٣٦٠٠	إيرادات الخدمات
٣٠٠٠	أوراق قبض	٧٩٥٠٠	مبيعات البضاعة
١٠٨٣٢٠	النقدية		
٥٣٥٠	الأجور		
١٧٦	الوقود والزيوت		
٦٩٠	المياه والانارة		
١٦٤	المصروفات المتنوعة		
٣٤٠	مصروفات الدعاية		
٥٣٦٠٠	تكلفة البضاعة المباعة		
٢٧٨٠٥٠	مجموع الأرصدة المدينة	٢٧٨٠٥٠	مجموع الأرصدة الدائنة

٧ - أخطاء ميزان المراجعة ، قيود الإقفال ، ميزان المراجعة بعد الاقفال :

سبق أن ذكرنا أن ميزان المراجعة لابد وأن يكون متساوى الجانبين من حيث المجموع . ورغم ذلك فإن توازن ميزان المراجعة لا يعنى مطلقاً عدم وجود أخطاء ، وإنما يعنى أن مجموع الأرصدة المدينة يتساوى مع مجموع الأرصدة الدائنة . غير أنه إذا لم يتوازن جانبى للميزان فإن هذا يعنى بالضرورة وجود خطأ ما .

ويمكن تقسيم الأخطاء عموماً الى مجموعتين عريضتين هما : أخطاء السهو أو الحذف ، وأخطاء الإرتكاب . ويمكن لميزان المراجعة أن يكون فى حالة توازن أو فى حالة عدم توازن مع وجود أى أو كل من النوعين من الأخطاء . فإذا لم يتم إثبات عملية ما فى دفتر اليومية ولم يتم ترحيلها بالتالى الى دفتر الأستاذ فإن ميزان المراجعة سوف لا يتأثر بذلك ويمكن ان يتوازن جانبيه . ويطلق على مثل هذا الخطأ خطأ السهو أو الحذف . وإذا جعل حساب المصروفات المتنوعة مديناً عن طريق الخطأ بمبلغ كان يمثل مصروفات دعاية وإعلان مثلاً وكان يجب ترحيله فى هذا الحساب الأخير ، فإن ميزان المراجعة لن يوضح هذا الخطأ لأن كل من الحسابين له رصيد مدين وزاد احداهما بدلاً من الآخر ، ويطلق على هذا الخطأ ، خطأ ارتكاب .

وبرغم ما تقدم ، فإن هناك بعض أخطاء السهو والإرتكاب التى تؤدى الى عدم توازن ميزان المراجعة ، ومن ثم يفيد الميزان فى اكتشافها ، وهذه الأخطاء التى تؤدى إلى عدم توازن ميزان المراجعة لابد وأن يترتب عليها إخلال بقاعدة القيد المزدوج فى إحدى خطوات الإجراءات المحاسبية المؤدية إلى اعداد ميزان المراجعة . وهذه الأخطاء هى :

١ - الأخطاء الحسابية فى الجمع أو الطرح .

٢ - أخطاء الترحيل باحلال المدين محل الدائن والعكس .

٣ - أخطاء عكس الأرقام كقيد أو ترحيل رقم ٣٨٩ بدلاً من ٣٩٨ ، أو رقم ٧٣ بدلاً من ٣٧ مثلاً .

٤ - حذف الأصفار ، كإثبات الرقم ١٠٠ على أساس أنه ١٠ أو الرقم ٨٠٠٠ على أساس أنه ٨٠٠ مثلاً .

٥ - السهو عن ترحيل الطرف المدين أو الدائن من قيد معين .

وإذا لم يتوازن ميزان المراجعة فإن هذا يعنى وجود خطأ ما قد يكون فى دفتر اليومية ، أو فى حسابات الأستاذ ، أو فى ميزان المراجعة نفسه ، كما قد يكون فى أى مجموعة من هذه الأدوات . ونلخص فيما يلى الخطوات الواجب اتخاذها بالترتيب فى حالة عدم توازن جانبى الميزان :

١ - إذا كان الخطأ الذى يمثل الفرق بين جانبى الميزان عبارة عن رقم ١ أو ١٠ أو ١٠٠ ، .. الخ فإن الخطأ يكون فى العادة خطأ فى الجمع أو الطرح فى اليومية أو حسابات الأستاذ أو الميزان أو أى مجموعة منها . كما أن مثل هذا الخطأ قد ينتج عن نقل رقم خطأ الى اليومية أو حسابات الأستاذ أو ميزان المراجعة .

٢ - إذا كان الفرق بين مجموع جانبى الميزان يقبل القسمة على ٢ فإن ذلك يعنى أحد أمرين :

أ - أن رصيد أحد الحسابات الذى يساوى نصف الفرق بين الجانبين قد تم تدوينه فى الجانب الخاطىء من ميزان المراجعة .

ب - ترحيل مبلغ يساوى نصف الفرق بين جانبى الميزان الى الجانب الخاطىء فى أحد حسابات الأستاذ .

٣ - إذا كان الفرق بين جانبى الميزان يقبل القسمة على ٩ ، فإن الخطأ قد يكون ناتجاً عن عكس الأرقام (٧٩ بدلاً من ٩٧) أو قد يكون ناتجاً عن حذف صفر واحد من يمين أى رقم (١٠بدلاً من ١٠٠ ، أو ١٠٠٠ بدلاً من ١٠٠٠٠) .

٤ - إذا كان الفرق يقبل القسمة على ٩٩ فإن الخطأ قد يكون ناتجاً عن حذف صفرين من يمين أحد الأرقام (١٠٠ بدلاً من ١٠٠٠٠ مثلاً) .

وإذا لم يمكن اكتشاف الخطأ بعد اتخاذ هذه الاجراءات فإن على المحاسب أن يقوم بالآتى وبالترتيب :

١ - اعادة جمع كل من جانبى ميزان المراجعة .

٢ - مطابقة أرقام الأرصدة الواردة فى الميزان مع أرصدة حسابات دفتر الأستاذ ، مع

التحقق من أن الأرصدة المدينة للحسابات تظهر فى الجانب المدين من الميزان ، وأن الأرصدة الدائنة تظهر فى جانبه الدائن .

٣ - التحقق من صحة رصيد كل من حسابات الأستاذ عن طريق التحقق من صحة عملية الترصيد .

٤ - مراجعة الترحيل من اليومية لحسابات الأستاذ للتحقق من صحة الترحيل .

٥ - التحقق من صحة قيود اليومية .

٦ - التحقق من العمليات الواجبة القيد دفترياً .

ويتضح من الخطوات السابقة إننا نبدأ فى اجراءات اكتشاف الأخطاء من آخر مرحلة وصلنا إليها فى الإجراءات المحاسبية حتى لا نقوم بإعادة العمل من البداية .

وبعد أن يتحقق توازن ميزان المراجعة ، يبقى بعد ذلك التعرف على نتائج عمليات المشروع من ربح أو خسارة عن الفترة المحاسبية تمهيداً لتصوير مركزه المالى فى نهايتها . وتتم هذه العملية عن طريق تصوير الحساب الختامى الذى يبرز مقابلة الإيرادت المختلفة عن الفترة بالمصروفات المختلفة المتعلقة بها لتتحدد نتائج عمليات المشروع . ويمثل الحساب الختامى ملخصا لحسابات الإيرادات والمصروفات بصفة مجتمعة فى حساب واحد وحتى يتحقق هذا الهدف نقوم بإجراء ما يطلق عليه محاسبياً « **إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فى الحساب الختامى** » وذلك عن طريق قيود يومية طبقاً للقاعدتين التاليتين :

١ - **تجعل حسابات الإيرادات الواردة فى ميزان المراجعة مدينة** كل حساب بما يعادل رصيده الدائن مقابل جعل الحساب الختامى دائناً بها .

٢ - يجعل **الحساب الختامى مديناً** بأرصدة حسابات المصروفات المدينة الواردة فى ميزان المراجعة مقابل جعل هذه الحسابات دائنة بها .

ويؤدى جعل حسابات الإيرادات مدينة بمقدار الرصيد الذى يظهر فى كل منها مقابل جعل الحساب الختامى دائناً إلى تحول هذه الأرصدة إلى الصفر فى حساباتها وانتقال مقاديرها للجانب الدائن من الحساب الختامى . وكذلك يؤدى جعل حسابات

المصروفات دائنة بمقدار الرصيد الذى يظهر فى كل منها مقابل جعل الحساب الختامى مديناً إلى إنتقال هذه الأرصدة إلى الجانب المدين من الحساب الختامى بمقاديرها وتحول أرصدة حسابات المصروفات إلى الصفر . **ولذلك يطلق على هذه العملية إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فى الحساب الختامى .** والإقفال هنا معناه تحويل رصيد الحساب إلى مكان ما بحيث يصبح الرصيد بعد التحويل مساوياً للصفر .

وبتطبيق هاتين القاعدتين على مثال الشركة العربية للخدمات والتجارة تظهر قيود الإقفال الخاصة بالإيرادات فى دفتر اليومية كالآتى :

مدين	دائن	البيان	التاريخ
٣٦٠٠		من حـ/ إيرادات الخدمات	٢/٢٨
	٣٦٠٠	إلى حـ/ الحساب الختامى	
		اقفال حـ/ إيرادات الخدمات عن الشهر فى الحساب الختامى	
٧٩٥٠٠		من حـ/مبيعات البضاعة	٢/٢٨
	٧٩٥٠٠	إلى حـ/ الحساب الختامى	
		اقفال حـ/ مبيعات البضاعة عن الشهر فى الحساب الختامى	

هذا ومن الممكن أن يتم إجراء هذين القيدين فى قيد واحد يطلق عليه قيداً مركباً . ويكون القيد مركباً إذا كان أحد طرفيه أو كلاهما يتضمن أكثر من حساب واحد . وفى إقفال الإيرادات نجد أن الطرف المدين متعدد العناصر بينما الطرف الدائن هو الحساب الختامى ، والعكس فيما يختص بالمصروفات حيث الطرف المدين هو الحساب الختامى والطرف الدائن متعدد العناصر . وعلى هذا الأساس تتكون قيود الإقفال المركبة لعناصر الإيرادات والمصروفات كالآتى :

		من مذكورين	٢/٢٨
٣٦٠٠		حـ/ إيرادات الخدمات	
٧٩٥٠٠		حـ/ مبيعات البضاعة	
	٨٣١٠٠	إلى حـ/ الحساب الختامى	
		اقفال حسابات الإيرادات عن الشهر فى الحساب الختامى	

ويلاحظ أنه إذا تعددت الحسابات فى أى طرف من طرفى القيد أو كلاهما فإنها تسبق بإصطلاح « من مذكورين » إذا كان التعدد فى الطرف المدين كما هو موضح بالقيد السابق ، وبإصطلاح « الى مذكورين » إذا كان التعدد فى الطرف الدائن ، كما هو واضح من القيد التالى :

٦٠٣٢٠		من حـ/ الحساب الختامى	٢/٢٨
		إلى مذكورين	
	٥٣٥٠	حـ/ الأجور	
	١٧٦	حـ/ الوقود والزيوت	
	٦٩٠	حـ/ المياه والإناره	
	١٦٤	حـ/ مصروفات الدعاية والاعلان	
	٥٣٦٠٠	حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	
		اقفال حسابات المصروفات عن الشهر فى الحساب الختامى	

وعندما يتم ترحيل قيود الإقفال السابقة الى الحسابات الخاصة بها فى دفتر الأستاذ يترتب على ذلك أن تصبح أرصدة كل من حسابات الإيرادات والمصروفات مساوية للصفر ، ويظهر الحساب الختامى كالآتى : (قم بترحيل هذه القيود للحسابات الخاصة بها فى المثال السابق للتأكد من ذلك) .

الشركة العربية للتجارة والخدمات

الحساب الختامى عن شهر فبراير ١٩٩٤

جنيه	منه	جنيه	له
	إلى مذكورين		من مذكورين
٥٣٥٠	حـ/ الأجور	٣٦٠٠	حـ/ إيرادات الخدمات
١٧٦	حـ/ الوقود والزيوت	٧٩٥٠٠	حـ/ مبيعات البضاعة
٦٩٠	حـ/ المياه والإنارة		
١٦٤	حـ/ المصروفات المتنوعة		
٣٤٠	حـ/ مصروفات الدعاية والإعلان		
٥٣٦٠٠	حـ/ تكلفة البضاعة المباعة		
٢٢٧٨٠	صافى الربح (رصيد)		
٨٣١٠٠		٨٣١٠٠	

والواقع أن صافى الربح (أو الخسارة إن وجدت) يمكن الحصول عليها مباشرة من قيود الاقفال ، فهى تمثل الفرق بين مجموع الإيرادات التى يجعل بها الحساب الختامى دائناً ، ومجموع المصروفات التى يجعل بها الحساب الختامى مديناً .

وإذا لم يتم سحب أرباح أو توزيعها على الملاك ، فإن هذه الأرباح تضاف إلى الأرباح المحجوزة ، وذلك عن طريق جعل الحساب الختامى مديناً ، وحساب الأرباح المحجوزة دائناً (والعكس فى حالة الخسارة) كالآتى :

٢٢٧٨٠		من حـ/ الحساب الختامى
	٢٢٧٨٠	إلى حـ/ الأرباح المحجوزة
		اقفال أرباح الشهر المحجوزة فى حـ/ الإباح المحجوزة

وبترحيل هذا القيد الأخير تصبح أرصدة كل الحسابات الخاصة بالإيرادات والمصروفات ، بما فيها الحساب الذى يمثل ملخص هذه الحسابات ، وهو الحساب الختامي ، مساوية للصفر . وتبقى أرصدة حسابات الميزانية .

وتوضع هذه الأرصدة الأخيرة فى ميزان مراجعة يطلق عليه « **ميزان المراجعة بعد الإقفال** » والذى يوفر المعلومات اللازمة لإعداد الميزانية العمومية . أى أن ميزان المراجعة بعد الإقفال يحتوى فقط على الحسابات التى تظهر فى الميزانية العمومية حيث يظهر أرصدتها فى تاريخ اعداد الميزانية . وهو لا يختلف فى الشكل عن أحد النموذجين السابق توضيحهما ولابد أيضاً أن يتساوى مجموع جانبية ، (عليك أن تقوم بإعداد ميزان المراجعة للمثال السابق بعد الاقفال وعليك أن تقوم بتصوير الميزانية للشركة العربية للتجارة والخدمات كما تظهر فى آخر فبراير) .

٨ - خلاصة الفصل وملخص الدورة المحاسبية :

عرضنا فى هذا الفصل الإجراءات والأدوات التى تتضمنها الدورة المحاسبية لتحليل وتسجيل وتصنيف وتجميع وتلخيص العمليات التى يقوم بها المشروع ، بحيث نتمكن من قياس نتيجة نشاطه كما تظهر من الحساب الختامي ونتمكن من التعرف على سلامة مركزه المالى كما يتضح من الميزانية العمومية .

ويعد « الحساب » من أهم الأدوات المحاسبة لتلخيص التغيرات التى تطرأ على كل عنصر من عناصر الميزانية العمومية . بالإضافة الى كونه أداة التصنيف الرئيسية فى المحاسبة حيث يحتوى كل حساب عل صنفا واحداً متجانساً وعلى هذا الأساس فقد بدأنا بعرض أكثر أشكال الحسابات استخداماً وهو الذى يتخذ شكل حرف T، ثم وضحنا كيف يتم تقسيم الحسابات الى مجموعات مدينة ومجموعات دائنة ، بحيث تتحقق المراجعة الحسابية التلقائية . وقد ذكرنا أن حسابات الأصول وحسابات المصروفات تزداد فى جانبها الأيمن وتنقص فى جانبها الأيسر ، بينما حسابات حقوق الملكية والإلتزامات والإيرادات تنقص فى جانبها الأيمن وتزداد فى جانبها الأيسر . ويطلق على الجانب الأيمن من كل الحسابات الخاصة بهذه المجموعات الخمس الجانب المدين بينما يطلق على الجانب الأيسر منها الجانب الدائن . وعلى هذا الأساس

تزداد حسابات الأصول والمصروفات بجعلها مدينة وتنقص بجعلها دائنة ، والعكس صحيح بالنسبة لحقوق الملكية والإلتزامات والإيرادات . وتتحقق المراجعة الحسابية التلقائية عندما تتساوى مجموع الأرصدة المدينة للحسابات المدينة بطبيعتها (وهى الأصول والمصروفات) مع مجموع الأرصدة الدائنة للحسابات الدائنة بطبيعتها (وهى الخصوم والإيرادات) . ويتم الحصول على رصيد حساب معين عن طريق ايجاد المتمم الحسابى لجانبه الأصغر ليتساوى مع مجموع جانبه الأكبر . ويجب أن نميز بين رصيد أول الفترة المحاسبية فى حساب معين ورصيد آخر الفترة لنفس الحساب، فرصيد أول الفترة يعامل معاملة الزيادة فى الحساب (رصيد النقدية أول الفترة مثلاً فى الجانب الأيمن المدين) بينما يتم الحصول على رصيد آخر الفترة عن طريق تجميع جانبى الحساب وايجاد الفرق بينهما ووضعه فى الجانب الأصغر ليتساوى مع الجانب الأكبر .

هذا وقد أطلقنا على القائمة التى تحتوى على أسماء وأرقام الحسابات التى عن طريقها يمكن الحصول على البيانات المحاسبية الخاصة بمشروع معين اصطلاح « دليل الحسابات » ، كما يطلق على الدفتر الذى يحتوى على مجموعة الحسابات الواردة فى هذا الدليل اسم « دفتر الأستاذ » .

كما أوضحنا أن الإصطلاح المحاسبى للجانب الأيمن من أى حساب هو الجانب المدين ويختصر بإصطلاح « منه » ويطلق على الجانب الأيسر من أى حساب الجانب الدائن ويختصر بإصطلاح « له » .

وقد بينا أن إثبات العمليات التى يقوم بها المشروع فى حسابات الأستاذ التى تتأثر بها يقتضى تحليلها لتحديد الحساب أو الحسابات التى تجعل مدينة والحساب أو الحسابات التى تجعل دائنة ، ويستعين المحاسب فى هذا الصدد بما يسمى بدفتر اليومية والذى يمثل سجلاً لتحليل العمليات التى يقوم بها المشروع يوماً بيوم ، وعلى حسب ترتيب حدوثها زمنياً . ويطلق على دفتر اليومية أيضاً – والذى عرضنا النموذج الأساسى له وكيفية استخدامه – دفتر القيد الأولى . ويجب أن يوضح كل قيد فى دفتر اليومية اسم الحساب (أو الحسابات) الذى يجعل مديناً والمبلغ الذى يجعل مديناً به ، واسم الحساب (أو الحسابات) الذى يجعل دائناً والمبلغ الذى يجعل دائناً به ، وتاريخ

العملية التى أدت الى هذا القيد ، والمستند الذى يمكن الرجوع اليه لإثباتها .

ووضحنا بعد ذلك كيف يتم الترحيل من قيود اليومية الى حسابات الأستاذ ، وعرفنا نظام الفهرسة المزدوجة . ويرحل الطرف المدين (الذى يسبق بإصطلاح من حـ/) من القيد الى الجانب الأيمن (المدين) من الحساب المسمى فيه ويذكر فى خانة البيان الطرف الآخر من القيد (الطرف الدائن) . كما يرحل الطرف الدائن من القيد إلى الجانب الأيسر (الدائن) من الحساب المسمى فيه ويذكر فى خانة البيان الطرف المدين من القيد .

وتعرضنا فى هذا الفصل أيضاً الى ميزان المراجعة وفوائده وكيفية اعداده وأكدنا على ضرورة توازنه ، وعرفنا أن توازنه لا يعنى مطلقاً عدم وجود أخطاء ، ثم حددنا الأخطاء التى يمكن اكتشافها إذا لم يتوازن جانباً الميزان ، وعرضنا الإجراءات الواجب اتباعها فى هذا الصدد .

وبعد أن يتم اعداد ميزان المراجعة وتحقيق توازن جانبه يتم اقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فى الحساب الختامى بإثبات قيود الاقفال فى اليومية العامة وتجعل حسابات الإيرادات (مفردة أو عن طريق قيد مركب) مدينة بأرصدتها مقابل جعل الحساب الختامى دائناً ، كما يجعل الحساب الختامى مديناً مقابل جعل حسابات المصروفات دائنة بأرصدتها . وبعد ترحيل قيود الاقفال فى حسابات الايرادات والمصروفات ، تتوازن هذه الحسابات دون أرصدة وتبقى أرصدة حسابات الميزانية التى يمكن أن توضع فى ميزان مراجعة بعد الاقفال تمهيداً لتصوير الميزانية العمومية .

وفيما يلى ملخص مبدئى للإجراءات التى يقوم بها المحاسب حسب تسلسلها المنطقى حتى مرحلة اعداد الحساب الختامى وتصوير الميزانية العمومية . ويلاحظ أن التسلسل الوارد فيما بعد هو التسلسل الطبيعى والواجب الاتباع فى الحياة العملية ، رغم أننا لم نلتزم به فى العرض فى هذا الفصل بغية توصيل المعلومات لذهن القارىء بأسهل وأسرع صورة ممكنة .

١ - يجب التحقق من وجود عملية تامة ومنجزة تكون الوحدة المحاسبية طرفاً فيها ، وتكون العملية تامة عند تمام الاتفاق فى شأنها بين طرفين على الأقل تكون

إحداها الوحدة المحاسبية . غير أن العمليات التامة لا يمكن إثباتها في دفاتر الوحدة المحاسبية ما لم تكن منجزة في أحد طرفيها على الأقل . ويتم الانجاز إذا ترتب عليها تبادل موارد ذات قيمة اقتصادية ، وتكون عملية التبادل قد تمت في أحد طرفيها على الأقل . فتوقيع الوحدة المحاسبية على عقد العمل لأحد عمالها أو موظفيها لا يستلزم معالجة محاسبية لأنه يمثل وعد من العامل بأداء خدمة مقابل وعد من الوحدة بإعطائه أجراً ، فإذا قام العامل بعمله واستحق بذلك أجره فتصبح هذه العملية موضوعاً للإجراءات المحاسبية ، حتى إذا لم يتسلم العامل أجره ، حيث تصبح الوحدة مدينة به ، ومن ثم تصبح العملية منجزة بأداء العامل لعمله الذى يؤكد تمام عملية التعاقد .

٢ - يجب أن تكون العملية مسجلة على مستندات تثبت تمامها أو ناتجة عن اجراءات متعارف عليها ومعترف بها ، وعلى المحاسب التحقق من ذلك .

٣ - يتم بعد ذلك تحليل العملية لتحديد طرفيها المدين والدائن ، ويجرى قيدها في دفتر اليومية .

٤ - يتم ترحيل العمليات المثبتة في دفتر اليومية الى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ .

٥ - يتم في نهاية الفترة المحاسبية ، أو عندما تقتضى الحاجة ذلك ، ترصيد الحسابات الواردة في دفتر الأستاذ ، ويجرى اعداد ميزان المراجعة ويتم التحقق من توازن جانبيه .

٦ - يتم اقفال حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي ويتم اعداده لتحديد نتيجة العمليات .

٧ - يتم اعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال .

٨ - يتم اعداد الميزانية العمومية .

هذا وننبه أن هذه الإجراءات التى يطلق عليها إجراءات الدورة المحاسبية هي بصفة مبدئية . ذلك لأن هذه الإجراءات تصبح غير كافية في حالة وجود عمليات تامة ومنجزة وتمتد آثارها لعدد من الفترات المحاسبية والتى يطلق عليها العمليات المستمرة . وهذا ما سوف نتولى معالجته أساساً في الفصل التالى .

أسئلة وحــالات وتمــارين
على الفصــل الخـامس

أولاً : الاســـئلة :

الســؤال الأول :

حدد مفهوم كل من :

تحليل العمليات ، القيد المزدوج ، دفتر اليومية العامة ، دفتر الاستاذ ، الترصيد ، المراجعة الحسابية التلقائية ، ميزان المراجعة ، الفهرسة المزدوجة ، الدورة المحاسبية .

الســؤال الثاني :

متى تكون العملية تامة ومنجزة من وجهة نظر المشروع ، وهل ذلك يعد شرطاً ضرورياً حتى تصبح هذه العملية محلاً لتطبيق إجراءات الدورة المحاسبية عليها ؟

الســؤال الثالث :

هل يعنى توازن ميزان المراجعة عدم وجود أخطأ ؟ وما هى الاخطاء التى يساعد ميزان المراجعة فى اكتشافها ؟

الســؤال الرابع :

اذكر مثالين أحدهما لخطأ سهو والآخر لخطأ ارتكاب ولا يؤثران على توازن ميزان المراجعة .

السؤال الخامس :

هل يمكن الاقتصار على تسجيل العمليات التامة والمنجزة فى اليومية العامة فقط لاغراض تحديد نتائج عمليات المشروع من ربح أو خسارة ؟ ولماذا ؟

السؤال السادس :

هل من الضرورى ان يكون المشروع طرفاً فى العملية حتى يمكن تسجيلها فى دفاتره ؟

السؤال السابع :

هل يمكن اجراء قيود الاقفال فى أى وقت ولكل الحسابات التى تنتمى للأصول والخصوم والايرادات والمصروفات ؟ ولماذا ؟

السؤال الثامن :

هل من الضرورى اعداد الحساب الختامى لمعرفة نتائج الأعمال من ربح أو خسارة ؟

السؤال التاسع :

من اين تبدأ الدورة المحاسبية ؟ ومتى تنتهى ؟

السؤال العاشر :

هل يمكن اختصار الدورة المحاسبية وقصرها على تحليل العمليات التامة والمنجزة وبيان اثرها على معادلة الميزانية ؟

السؤال الحادى عشر :

برر لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك :

(أ) يتم التسجيل فى دفتر اليومية والترحيل منها إلى دفتر الاستاذ وفقاً لقاعدة القيد المزدوج .

(ب) لابد أن تؤثر كل عملية مالية فى طرفين ، ويلزم ان يكونا متساويان فى عدد مكونات كل طرف من حسابات .

(جـ) تنقسم الحسابات إلى مجموعتين الأولى مدينة بطبيعتها وتشمل حسابات الميزانية ، والثانية دائنة بطبيعتها وتشمل حسابات النتيجة .

(د) حسابات الأصول والمصروفات تجعل مدينة فى جانبها الايمن ، بينما

حسابات الخصوم والايرادات تجعل مدينة فى جانبها الايسر .

(هـ) بصرف النظر عن طبيعة الحسابات فإن جعل حساب ما دائناً يعنى زيادة رصيد هذا الحساب بالقيمة التى جعل دائنا بها ، والعكس صحيح فى حالة جعله مديناً .

(و) تؤدى زيادة المصروفات بجعل حساباتها مدينة إلى نقص الأصول بجعل حساباتها دائنة أو زيادة الالتزامات بجعل حساباتها دائنة .

(ز) تؤدى زيادة الايرادات بجعل حساباتها دائنة إلى زيادة الأصول بجعل حساباتها مدينة أو زيادة حقوق الملكية بجعل حساباتها دائنة ، حيث ان زيادة الأصول تؤدى حتماً إلى زيادة حقوق الملكية .

(ح) يتم تسجيل عمليات الايرادات والمصروفات فى مجموعة من الحسابات المستقلة عن حسابات الميزانية ، لأن هذه العمليات لا تؤثر فى حسابات الميزانيـــة .

(ط) إذا تعددت حسابات الطرف المدين من عملية ما فإن هذا يستدعى بالضرورة أن تتعدد حسابات الطرف الدائن لنفس العملية ، لأن المجموع الحسابى لقيمة طرفى العملية الواحدة لابد وان يتساويان .

(ى) عند تحليل العمليات إلى طرفيها المدين والدائن يمكن الاسترشاد بالقواعد التاليـــة :

المدين يعنى : زيادة كل حساب من حسابات الأصول والإيرادات ، ونقص كل حساب من حسابات حقوق الملكية والالتزامات والمصروفات.

الدائن يعنى : زيادة كل حساب من حسابات حقوق الملكية والالتزامات والمصروفات ، ونقص كل حساب من حسابات الأصول والإيرادات .

(ك) يتوقف مكان ظهور رصيد أول وآخر الفترة فى الحسابات على ما إذا كانت هذه الحسابات تنتمى إلى حسابات المجموعة الأولى أو الثانية .

(ل) ترحيل الطرف المدين من القيد الخاص بأحد حسابات المصروفات إلى

الجانب المدين لأحد حسابات الأصول يؤدى بالضرورة إلى عدم توازن ميزان المراجعة.

(م) إذا كان الفرق بين جانبى ميزان المراجعة يقبل القسمة على ٢ أو ٩ فإن الخطأ قد يكون ناتجاً عن انعكاس رقمين متجاورين أو متباعدين .

(ن) يتم الترحيل من دفتر اليومية إلى حسابات الاستاذ بمجرد الانتهاء من اثبات كل قيد فى اليومية حتى لا يسهو المحاسب عن ترحيل أى قيد .

(د) إذا لم يتوازن ميزان المراجعة وعجز المحاسب عن اكتشاف الخطأ فعليه مراجعة الدوره المحاسبية منذ بدايتها وحتى نهايتها .

(س) يتم اقفال أرصدة حسابات الايرادات والمصروفات فى الحساب الختامى بهدف التعرف على رقم الأرباح أو الخسائر ، ومن ثم تصبح أرصده هذه الحسابات بعد اقفالها مساويه للصفر .

(ص) تقفل أرصدة حسابات الأصول والخصوم أسوه بحسابات الايرادات والمصروفات فى الميزانية العمومية .

ثانياً : الحـــــالات :

برر خطأ أو صواب كل اجابة من الاجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التاليـــــة :

الحـــــالة الأولى :

يستحيل عملياً معالجة الزيادة والنقص فى حسابات الإيرادات والمصروفات فى معادلة الميزانية حيث :

(أ) يقلل هذا الاجراء من امكانية تطبيق مبدأ التخصص وتقسيم العمل فى شأن تنفيذ الاجراءات المحاسبية .

(ب) لا يمكن تصنيف العمليات كل حسب نوعها فى حساب مستقل .

(جـ) تعدد هذه الحسابات والعمليات الخاصة بها على مدار الفترة المحاسبية

(جـ) يجعل معالجتها فى معادلة الميزانية أمراً صعباً ويؤدى إلى فقد كثير من المعلومات الهامة حول تفاصيلها .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحـــالة الثانية :

تنقسم الحسابات إلى مجموعتين إحداهما مدينه بطبيعتها ، والثانية دائنة بطبيعتها حيث :

(أ) يلزم هذا التقسيم لإمكانية تطبيق قاعدة القيد المزدوج وتحقيق مبدأ المراجعة الحسابية التلقائية .

(ب) تشمل المجموعة الأولى على حسابات الأصول والمصروفات ، وتشمل المجموعة الثانية حسابات الخصوم والإيرادات .

(جـ) تزداد المجموعة الأولى بجعل حساباتها مدينة فى الجانب الايمن المدين والعكس فى المجموعة الثانية .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحـــالة الثالثة :

يظهر رصيد أى حساب فى نهاية الفترة المحاسبية فى الجانب العكسى لطبيعة الحساب نفسه وذلك لأن :

(أ) الجانب الاصغر لأى حساب دائن بطبيعته لا يمكن أن يكون هو الجانب المدين ، والعكس صحيح بالنسبة لأى حساب مدين بطبيعته .

(ب) رصيد نهاية (آخر) الفترة هو متمم حسابى للجانب الاصغر ليتساوى مع الجانب الأكبر ، والجانب المدين هو الأكبر فى الحسابات المدينه كما ان الجانب الدائن هو الأكبر فى الحسابات الدائنة .

(جـ) معرفة الموجود فى الحسابات فى نهاية الفترة المحاسبية تقتضى ايجاد الفرق بين جانبيه بطريقة المتمم الحسابى .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

الحـــالة الرابعة :

يعتبر الحساب من الادوات المحاسبية الهامة التى تساعد فى ان تكون المحاسبية وسيلة منظمة للحساب لأن :

(أ) الحسابات تسهل عملية تصنيف المعاملات المحاسبية أصنافاً متجانسة ويصبح لكل نوع من هذه المعاملات حساباً خاصاً بها .

(ب) يمكن معرفة التغيرات التى تطرأ على كل نوع من المعاملات خلال الفترة المحاسبية .

(جـ) انقسام الحسابات إلى مجموعتين لكل منهما طبيعة خاصة ومضاده يساعد على تحقيق مبدأ المراجعة الحسابية التلقائية .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شىء مما تقدم .

الحـــالة الخامسة :

يختلف رصيد نهاية الفترة عن رصيد بداية الفترة لحسابات الأصول والخصوم لان :

(أ) يعامل رصيد أول الفترة معاملة الزيادة فى الحساب على حسب طبيعته بينما رصيد نهاية الفترة يتم تحديده كمتم حسابى فى الجانب المضاد لطبيعة الحساب .

(ب) رصيد أول الفترة يمثل الموجود فى الحساب فى بداية الفترة قبل اثبات وترحيل معاملات الفترة ، بينما رصيد آخر الفترة يمثل الموجود فى الحساب بعد إثبات معاملات الفترة التى ادت إلى تغيره أو بقائه على ما كان عليه فى بداية الفترة .

(جـ) رصيد نهاية الفترة لحساب معين هو رصيد بداية الفترة التالية لنفس الحساب وتختلف الفترة المنتهية عن الفترة التالية لها طبقاً لعرف استقلال الفترات المحاسبية .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شىء مما تقدم .

الحـــالة السادسة :

كل عملية تامة ومنجزة تكون بمثابة قيد مزدوج له طرفان متساويان فى القيمة أحدهما مدين والآخر دائن لأن :

(أ) القيد المزدوج هو توجيه محاسبى بجعل الحساب أو الحسابات الواردة فى الطرف المدين مدينة بالقيمة الواردة مقابل كل منها ، وبجعل الحساب أو الحسابات الواردة فى الطرف الدائن دائنة بالقيمة الواردة مقابل كل منها .

(ب) الحساب الوارد فى الطرف المدين من القيد يجعل مديناً بالقيمة فتؤدى إلى زيادته أو نقصه حسب طبيعة الحساب .

(جـ) الحسابات الواردة فى الطرف الدائن من القيد يجعل دائناً بالقيمة فتؤدى إلى زيادته أو نقصه حسب طبيعة الحساب .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شىء مما تقدم .

الحـــالة السابعة :

يكتشف ميزان المراجعة أخطأ السهو أو الحذف أو الارتكاب التى تقع فى احدى خطوات الدورة المحاسبية إذا :

(أ) أدت هذه الاخطأ إلى عدم توازن ميزان المراجعة .

(ب) أدت إلى الاخلال بقاعدة القيد المزدوج فى احدى خطوات الدورة المحاسبيـــة .

(جـ) كانت هذه الاخطأ مرتبطة بالتسجيل أو الترحيل أو الترصيد أو النقل .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شىء مما تقدم .

الحـــالة الثامنة :

إذا كانت مبيعات البضاعة هى المصدر الوحيد لإيرادات وحده اقتصادية معينة وبلغت قيمتها فى احدى الفترات مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه ، بينما بلغت جملة المصروفات لنفس الفترة من تكلفة بضاعة مباعة واجور وايجار وخلافه مبلغ ٨٥٠٠٠ جنيه ، وكان المحصل من الإيرادات ٧٠٠٠٠ جنيه ، والمسدد من المصروفات ٥٠٠٠٠ جنيه ، فإنه يترتب على ذلك :

(أ) تزداد الأرباح المحجوزة والأصول فى نهاية الفترة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه

(ب) تزداد الأصول بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه وتزداد الأرباح المحجوزة والالتزامات بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه ، ٣٥٠٠٠ جنيه على الترتيب .

(جـ) تؤثر هذه العملية على حسابات الأصول فى الميزانية العمومية ولا تؤثر على حسابات الخصوم .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شىء مما تقدم .

الحـــــالة التاسعة :

الحساب الختامى هو المستودع الذى تقفل فيه أرصده حسابات الايرادات والمصروفات فى نهاية الفترة المحاسبية بغيـة :

(أ) تحديد أرباح أو خسائر الفترة .

(ب) تلخيص اثر عمليات الإيرادات والمصروفات فى رقم واحد يضاف إلى (أو يخصم من) الأرباح المحجوزة .

(جـ) التغلب على عدم وجود كيان حقيقى لحسابات الايرادات والمصروفات .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شىء مما تقدم .

الحـــــالة العاشرة :

إذا كان جملة مجموع الارصدة المدينة فى ميزان المراجعة قبل الاقفال هى ١٥٠٠٠٠ جنيه وتساوى جملة مجموع الارصدة الدائنة فيه ، وكانت جملة الإيرادات (س) أقل من جملة المصروفات فى هذا الميزان بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه فإن :

(أ) لابد وأن يكون مجموع جانبى ميزان المراجعة بعد الاقفال متساويان وكل منهما يساوى (٨٨٠٠٠ – س) .

(ب) يجعل الحساب الختامى مدين بمبلغ (١٢٠٠٠ + س) ، ودائن بمبلغ (س)

(جـ) مالم يتم ترحيل صافى الخسارة لحساب الأرباح المحجوزة ، فإن جانب الأصول فى الميزانيـة سوف يزيد عن جانب الخصوم بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه

(د) كل ما تقدم (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شىء مما تقدم

ثالثـاً التمـرين :

التمـرين الأول :

تكونت شركة عبد العال للتجارة فى أول يناير ١٩٩٤ برأس مال نقدى قدره ٣٠٠٠٠٠ جنيه ، وخلال شهر يناير قامت الشركة بالعمليات التاليـة :

٢ ينـاير إشترت مبنى لإدارة عملياتها فيه بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه سددت منها ٥٠٠٠٠ جنيه نقداً والباقى مازال مستحقاً لشركة الإنشاءات الحديثة .

٧ ينـاير إشترت سيارة لإستخدامها فى نقل البضاعة بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه على الحساب من شركة الوادى .

٩ ينـاير أدت خدمات لعملائها بمبلغ ٤٦٠٠٠ جنيه تحصل منها ٣٠٠٠ جنيه والباقى مازال مستحقاً لها طرف عملائها .

١٠ ينـاير قام عبد العال بزيادة رأس المال بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه تم إيداعها فى حساب جارى بإسم الشركة فى بنك القاهرة .

١٢ ينـاير إقترضت الشركة من بنك القاهرة مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه .

١٤ أشترت بضاعة للإتجار فيها بمبلغ ٥٢٠٠٠ جنيه سددت منها ١٢٠٠٠ جنيه بشيك والباقى على الحساب .

١٥ ينـاير بلغت الأجور المسددة عن النصف الأول من الشهر مبلغ ١٠٨٠٠ جنيه .

١٧ ينـاير باعت بضاعة لعملائها بمبلغ ٦٥٠٠٠ جنيه تحصلت نقداً .

١٩ ينـاير بلغت تكلفة الوقود والزيوت المستخدمة حتى تاريخه ١١٠ جنيه ولم تسدد بعد .

٢٠ ينـاير سدد المستحق لشركة الوادى وذلك بشيك .

٢٢ ينـاير تحددت تكلفة البضاعة التى تم بيعها فى يوم ١/١٧ بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه .

٢٤ ينـاير سددت دعاية وإعلان مبلغ ٥٠٠ جنيه .

٢٦ ينـاير حصلت باقى المستحق على عملائها من مبيعات ١/١٧ .

٢٧ يناير إشترت بضاعة بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه بشيك .

٢٨ يناير تعاقدت على شراء قطعة أرض فضاء لبناء معرض لبيع بضائعها فيه بمبلغ ١٣٥٠٠٠ وسددت من الثمن ٥٠٠٠ جنيه .

٢٩ يناير بلغت الخدمات المؤداة للعملاء والتى لم تحصل بعد مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه .

٣٠ يناير الأجور المستحقة عن النصف الثانى من الشهر لم تسدد بعد .

المطلوب :

١ - بيان أثر هذه العمليات على حسابات الأستاذ المختلفة .

٢ - ترصيد حسابات الأستاذ وإعداد ميزان المراجعة فى نهاية شهر يناير .

التمرين الثانى :

فيما يلى العمليات التى قامت بها شركة هنداوى وشركاه خلال الربع الأول من عام ١٩٩٣ .

١ يناير تكونت الشركة برأس مال قدره ١٥٠٠٠٠٠ جنيه منها ٢٠٠٠٠٠ جنيه مبانى ، ٣٠٠٠٠٠ جنيه بضاعة والباقى نقداً أودع نصفها فى خزينة الشركة والنصف الآخر أودع فى حساب جارى بإسم الشركة فى بنك الاسكندرية .

٥ يناير تم تعيين هنداوى مديراً للشركة والذى قام بشراء سيارة لنقل البضائع بلغت تكلفتها ١٢٠٠٠٠ جنيه سددت بشيك .

٨ يناير قامت الشركة بشراء أثاث وتركيبات بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه على الحساب من شركة الأثاثات الحديثة .

١٠ يناير إستأجرت الشركة معرضاً لبيع بضائعها بإيجار شهرى قدره ٥٠٠ جنيه سددت إيجار شهرين من تاريخه .

١٢ يناير أدت الشركة خدمات لعملائها بمبلغ ٦٥٠٠٠ جنيه حصلت نقداً

١٣ يناير سددت أجور ومرتبات العاملين فيها بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه .

١٨ يناير باعت الشركة بضاعة نقداً بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه ، وعلى الحساب بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه .

٢٢ يناير سددت نصف المستحق لشركة الأثاثات الحديثة بشيك .

٢٨ يناير إقترضت من بنك الدلتا مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه أودع منه ١٥٠٠٠٠ جنيه في خزينة الشركة والباقي في حسابها الجاري لدى بنك الاسكندرية .

٢ فبراير سددت فاتورة المياة والإنارة المستحقة عن شهر يناير بمبلغ ١٨٠ جنيه .

٧ فبراير

١٠ فبراير حصلت المستحق طرف عملائها من مبيعات ١٨ يناير .

أدت خدمات لعملائها بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه نقداً ، كما تعاقدت في

١٥ فبراير نفس اليوم على شراء قطعة أرض فضاء لبناء فرع جديد لها .

إشترت بضاعة من الشركة العربية بمبلغ ١٧٥٠٠٠ جنيه سددت منها

١٨ فبراير نقداً ٧٥٠٠٠ جنيه .

٢٠ فبراير بلغت الأجور والمرتبات المستحقة عن الفترة السابقة ٦٤٠٠ جنيه .

٢٥ فبراير قامت الشركة بسداد الأجور والمرتبات المستحقة .

٢٨ فبراير سددت فاتورة مياه وإنارة بمبلغ ٢٣٠ جنيه .

سددت باقي المستحق لشركة الأثاثات الحديثة كما سددت إيجار

٢ مارس المعرض لمدة شهر آخر .

٧ مارس أدت الشركة خدمات لعملائها بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه لم تتحصل بعد

باعت بضاعة بمبلغ ١٦٠٠٠٠ جنيه تحصل منها ١٠٠٠٠٠ جنيه

١٢ مارس بشيك والباقي على الحساب .

إشترت آلات لف وحزم بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه سددت نقداً

١٥ مـــارس حصلت قيمة الخدمات المؤداة فى ٢ مارس .

١٧ مـــارس سددت فاتورة نور ومياه بمبلغ ١٤٠ جنيه .

١٩ مـــارس سددت مبلغ ٥٠٠ جنيه مصاريف صيانة وإصلاح لمبانيها .

٢١ مـــارس سددت ٣٠٠٠ جنيه مصاريف دعاية وإعلان .

٢٥ مـــارس بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الفترة ١٩٠٠٠٠ جنيه .

المطــــلوب :

١ – إثبات العمليات السابقة فى حسابات الاستاذ التى تأثرت بهذه العمليات.

٢ – ترصيد حسابات الأستاذ وإعداد ميزان المراجعة فى نهاية الفترة .

٣ – إعداد الحساب الختامى عن الفترة .

٤ – تصوير الميزانية العمومية كما تظهر فى يوم ٢٥ مارس .

التمـــرين الثالث :

ظهرت الميزانية العمومية الإفتتاحية لشركة الصفا والمروة فى ١٩٩٣/١٢/١ كالآتى :

أصـــول (جنيه)	أصـــول	خصـــوم (جنيه)	خصـــوم
١٣٢٠٠٠	مبـــانى	٦٥٠٠٠٠	رأس المـال
١٥٠٠٠	أثـــاث	٥٠٠٠٠	أرباح محجوزة
٢٤٥٠٠٠	بضاعـــة	٣٠٠٠٠	قرض من البنك
١٦٨٠٠٠	عمـــلاء		
٢٤٠٠٠٠	نقدية بالخزينة	٧٠٠٠٠	أوراق دفـــع
٢٠٠٠٠٠	نقدية بالبنك	٢٠٠٠٠٠	دائنـــون
١٠٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠٠	

وقد قامت الشركة بالعمليات التالية خلال شهر ديسمبر ١٩٩٣ .

٢ ديسمبر حصلت نصف المستحق على العملاء نقداً .

٤ ديسمبر باعت نصف البضاعة بمبلغ ١٦٠٠٠٠ جنيه حصلت منها ٦٠٠٠٠ جنيه بشيك والباقى على الحساب .

٥ ديسمبر سددت ١٠٠٠٠ جنيه من قرض البنك .

٧ ديسمبر أدت خدمات لعملائها بمبلغ ٩٨٠٠ جنيه على الحساب .

٩ ديسمبر سددت مصروفات دعاية وإعلان بمبلغ ٤٥٠ جنيه .

١١ ديسمبر إشترت سيارة نقل بلغت تكلفتها ٢٢٧٠٠ جنيه على الحساب .

١٢ ديسمبر أودع مؤسس الشركة مبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه فى خزينة الشركة كزيادة فى رأس المال .

١٣ ديسمبر بلغت قيمة الخدمات المؤداه للعملاء والتى لم تحصل قيمتها بعد مبلغ ١٧٨٠٠ جنيه .

١٥ ديسمبر بلغت الأجور والمرتبات المستحقة عن النصف الأول من الشهر مبلغ ٨٦٠٠ جنيه لم تسدد بعد .

١٦ ديسمبر سددت ٥٠٠٠٠ جنيه بشيك للدائنين .

١٧ ديسمبر سددت فاتورة مياه وإنارة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه وذلك بشيك .

١٨ ديسمبر إشترت بضاعة من شركة المتحدون العرب بمبلغ ٨٥٠٠٠ جنيه سددت منها نقداً ٣٥٠٠٠ جنيه .

٢١ ديسمبر بلغت مصروفات الصيانة المسددة نقداً ٢٠٠ جنيه .

٢٣ ديسمبر باعت ما تكلفته ٨٠٠٠٠ جنيه من البضاعة بمبلغ ١٣٠٠٠٠ جنيه مقابل الحصول على كمبيالات تستحق بعد شهر .

٢٥ ديسمبر سددت نصف المستحق من الأجور والمرتبات .

٢٨ ديسمبر باعت جزء من مبانيها بدون ربح أو خسارة بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه

٣٠ ديسمبر سددت الأجور والمرتبات المستحق عن النصف الثانى من الشهر .

المطـــلوب :

١ - اعداد قائمة لتحليل العمليات التى قامت بها الشركة خلال الشهر موضحاً فيها الطرف المدين والطرف الدائن لكل عملية والمبالغ والتاريخ .

٢ - بيان اثر هذه العمليات على حسابات الاستاذ التى ظهرت فى الميزانية الافتتاحيـة أو أى حسابات أخرى ليس لها رصيد افتتـاحى فى الميزانيـة العموميـة المعدة فى ١٢/١ .

٣ - ترصيد حسابات الاستاذ واعداد ميزان المراجعة كـ[illegible] سهر فى ١٩٩٣/١٢/٣١ .

التمـــرين الرابع :

فيما يلى بعض الأرصدة التى ظهرت بدفاتر شركة الشروق فى ١٩٩٤/١/١ :

٢٥٠٠٠٠ جنيه مبانى ، ١٥٨٠٠ جنيه أثاث وتركيبات ، ٢٧٠٠٠ جنيه أوراق قبض ، ٩٨٠٠٠ جنيه بضاعة ، ١٢٠٠٠ جنيه موردين ، ٣٢٢٠٠ جنيه عملاء ، ١٥٠٠٠ جنيه أوراق دفع ، ٨٥٠٠٠ جنيه نقدية بالخزينة ، ٥٢٠٠ جنيه أرباح محجوزة ؟ جنيه رأس المال .

وقد قامت الشركة خلال شهر يناير بالعمليات التالية :

٢ يناير	أضافت إلى رأس المال أحد المبانى البالغ قيمته ١٢٤٢٠٠ جنيه .
٤ يناير	تعاقدت على إستخدام أحد ورش الصيانة المملوكة لشركة الأندلس إعتباراً من ١٥ يناير ١٩٩٤ بإيجار شهرى قدره ٤٢٠ جنيه .
٥ يناير	تم شراء مواد ومهمات صيانة لإستخدامها خلال الشهر بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه سددت نقداً .
٧ يناير	إستأجرت الشركة سيارة نقل لإستخدامها فى أداء خدمات لعملائها مقابل إيجار إسبوعى قدره ٥٠٠ جنيه سددت نقداً .
٨ يناير	إقترضت من بنك النيل ١٥٠٠٠٠ جنيه أودعتها فى حساب جارى لديـه .

١٠ يناير أدت الشركة خدمات لعملائها بلغت قيمتها ١٧٠٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٧٠٠٠ جنيه والباقي على الحساب .

١٣ يناير إشترت الشركة أثاث وتركيبات بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه سددت القيمة بشيك .

١٥ يناير سددت أجور ومرتبات عن النصف الأول من الشهر مبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

١٨ يناير باعت بضاعة لعملائها بمبلغ ١١٠٠٠٠ جنيه لم تتحصل قيمتها بعد ، وبلغت تكلفة هذه البضاعة ٧٥٠٠٠ جنيه .

٢٢ يناير سددت أوراق الدفع .

٢٥ يناير سددت مصاريف دعاية وإعلان ٤٠٠٠ جنيه ، ومصاريف مياه وإنارة ١٥٠٠ جنيه .

٣٠ يناير بلغت الأجور المستحقة عن النصف الثاني من الشهر ٢٠٠٠ جنيه ولم تسدد بعد .

المطلوب :

١ – إعداد الميزانية الإفتتاحية في ١٩٩٤/١/١ وتحديد مقدار رأس المال .

٢ – إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم في دفاتر شركة الشروق .

٣ – ترحيل العمليات السابقة إلى حسابات الأستاذ الملائمة .

٤ – ترصيد حسابات الاستاذ وإعداد ميزان المراجعة في ١٩٩٤/١/٣١ .

التمرين الخامس :

تكونت شركة الأمل التجارية في أول يوليو ١٩٩٣ برأس مال قدره ٤٠٠٠٠٠ جنيه .

وفيما يلي دليل الحسابات الخاص بالشركة :

رقم الحساب	إسم الحساب	رقم الحساب	إسم الحساب
١٠١	آلات لف وحزم	٢٠١	رأس المال
١٠٢	أثاث وتركيبات	٢٠٢	الأرباح المحجوزة
١٠٣	عدد وأدوات	٢١١	الدائنون
١٠٤	سيارات نقل	٢١٢	أوراق الدفع
١١١	بضاعة	٢١٣	مصروفات مستحقة
١١٢	مصروفات مقدمة	٣٠١	تكلفة البضاعة المباعة
١١٣	أوراق قبض	٣٠٢	أجور ومرتبات
١١٤	عملاء	٣٠٣	مواد ومهمات صيانة
١١٥	نقدية	٣٠٤	إيجار مبانى ومكاتب
٤٠١	إيرادات خدمات	٣٠٥	مصروفات عمومية
٤٠٢	مبيعات بضاعة	٣٠٦	وقود وزيوت
٤٠٣	إيرادات متنوعة	٢٠٣	الحساب الختامى

وقد قامت الشركة بالعمليات الآتية خلال شهر يوليو ١٩٩٣ .

١ يوليو تحصلت قيمة رأس المال نقداً .

٢ يوليو قامت الشركة بشراء آلات لف وحزم بمبلغ ٧٩٠٠ جنيه نقداً .

٣ يوليو قامت الشركة بأستأجار مكان لمزاولة عملياتها فيه بإيجار شهرى قدره ٨٠٠ جنيه تم سداده .

٦ يوليو قامت الشركة بشراء أثاث وتركيبات بمبلغ ١١٤٠٠ جنيه ، سدد منها ١٠٣٠٠ جنيه نقداً والباقى يستحق السداد بعد شهر .

٧ يوليو إشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه تستحق السداد بعد إسبوع .

٩ يوليـــو بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والمتحصلة نقداً حتى تاريخه ٤٣٩٠ جنيه ومازال يستحق قبل العملاء مبلغ ٢٦٩٠ جنيه .

١١ يوليـــو إتفقت الشركة مع محطة التليفزيون الرئيسية على القيام بالاعلان عن نشاطها خلال شهرى يوليو وأغسطس مقابل ٨٠٠ جنيه وقد قامت الشركة بسداد القيمة بالكامل .

١٢ يوليـــو بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ٣٣٥٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ١٣٥٠٠ جنيه وحصلت الشركة على أوراق قبض بالباقى تستحق بعد ثلاثة أشهر .

١٣ يوليـــو إشترت الشركة سيارة نصف نقل بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه نقداً .

١٥ يوليـــو بلغت المصروفات العمومية المسددة حتى تاريخه ٢٤٥٠ جنيه .

١٧ يوليـــو بلغت تكلفة الوقود والزيوت المستهلك حتى تاريخه والمسدد قيمته نقداً ١٣١٠ جنيه .

١٨ يوليـــو إشترت الشركة بعض العدد والأدوات لزوم عمليات الصيانة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه على الحساب .

١٩ يوليـــو سددت الشركة قيمة البضاعة المشتراه فى ٧/٧ .

٢٠ يوليـــو إشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه سدد منها ٢٥٠٠٠ جنيه نقداً ، وحررت الشركة أوراق دفع بالباقى تستحق بعد إسبوعين.

٢١ يوليـــو باعت الشركة بضاعة لعملائها بمبلغ ٣٨٤٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ١٨٤٠٠ جنيه والباقى يستحق بعد ١٥ يوم .

٢٢ يوليـــو حصلت الشركة على إيرادات متنوعة من عمليات سمسرة وعمولات مختلفة بلغت قيمتها ٥٨٠ جنيه تحصلت نقداً .

٣١ يوليـــو بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٤٧٠٠٠ جنيه .

٣١ يوليـــو بلغت المرتبات والأجور المستحقة للعاملين عن الشهر ٧١٠٠ جنيه ، سدد منها حتى تاريخه ٥١٠٠ جنيه .

٣١ يوليـــو   بلغت تكلفة مواد ومهمات الصيانة المستخدمة عن الشهر والمسدد قيمتها نقداً ٢٤٢٠ جنيه .

٣١ يوليـــو   بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء منذ ٧/١٠ حتى تاريخه ٥٤٥٠ جنيه ، تحصل منها اليوم ٢٤٥٠ جنيه

٣١ يوليـــو   بلغت المصروفات العمومية عن النصف الثانى من الشهر ٢٨١٠ جنيه، سدد منها ٢٣١٠ جنيه .

المطـــلوب :

١ - قم بإجراء قيود اليومية لإثبات العمليات التى قامت بها الشركة خلال الشهر ثم قم بترحيلها لحسابات الاستاذ الخاصة بها .

٢ - قم بإعداد حسابات أستاذ للحسابات الواردة فى دليل حسابات الشركة .

٣ - قم بإعداد ميزان المراجعة وتحقق من توازن جانبيه .

٤ - قم بإجراء قيود الإقفال اللازمة ثم قم بإعداد الحساب الختامى للشركة .

٥ - قم بإعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال ، وتصوير الميزانية العمومية فى ١٩٩٣/٧/٣١ .

التمـــرين الســادس :

بدأت شركة الأمل التجاريـة عملياتها بالميزانية الإفتتاحية التى قمت بتصويرها فى التمرين السابق مباشرة فى ١٩٩٣/٨/١ .

وفيما يلى ملخص للعمليات التى قامت بها الشركة خلال شهر أغسطس :

٢ أغسطس   زادت الشركة رأس مالها بمقدار ٩٠٠٠٠ جنيه نقداً .

٤ أغسطس   سددت الشركة المصروفات المستحقة من الشهر السابق ، وسددت الإيجار عن الشهر الحالى .

٩ أغسطس   حصلت الشركة مبلغ ٥٧٠٠ جنيه من العملاء .

١٢ أغسطس زادت الشركة رأس مالها بمقدار ٩٠٠٠٠ جنيه نقداً .

١٤ أغسطس إشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه على الحساب .

بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء حتى تاريخه ٦١٩٠ جنيه تحصل منها نقداً ٤١٩٠ جنيه .

١٧ أغسطس بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ٤٦٧٠٠ جنيه ، تحصل منها ٢١٢٠٠ جنيه .

٢٠ أغسطس سددت الشركة أوراق الدفع المستحقة عليها فى ذلك التاريخ (١٠٠٠٠ جنيه) .

٢٣ أغسطس إشترت الشركة [illegible] وأدوات إضافية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه نقداً وسددت ثمن العدد والأدوات التى تم شرائها فى الشهر السابق .

٢٦ أغسطس سددت الشركة لدائنيها مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه ، وحصلت من عملائها ١٠٠٠٠ جنيه .

٢٨ أغسطس بلغت المصروفات العمومية عن الشهر ٤٣٥٠ جنيه ، سدد منها ٤١٠٠ جنيه .

٣٠ أغسطس بلغت مبيعات البضاعة عن النصف الثانى من الشهر ٣٢٣٠٠ جنيه ، منها ٢٢٢٠٠ نقداً والباقى على الحساب .

٣٠ أغسطس بلغت المرتبات والأجور المستحقة والمسددة بالكامل عن الشهر ٤٥٠٠ جنيه ، وبلغت تكلفة مواد ومهمات الصيانة المستخدمة والتى لم تسدد قيمتها بعد ٨٨٠ جنيه .

٣٠ أغسطس بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٤٠١٠٠ جنيه .

٣٠ أغسطس بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء منذ ٨/١٤ حتى تاريخه ١٠٩٠٠ جنيه لم يتحصل منها شيء ، كما بلغت الإيرادات المتنوعة ١٣١٠ جنيه تحصلت نقداً .

المطلوب :

١ - بالاستعانة بدليل الحسابات الوارد فى التمرين السابق قم بفتح حسابات الاستاذ وإثبات الأرصدة الواردة فى الميزانية الإفتتاحية لشهر أغسطس فيها .

٢ - قم بإجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عمليات شهر أغسطس ثم قم بترحيلها لحسابات الاستاذ الملائمة .

٣ - قم بإعداد ميزان المراجعة ، وإجراء قيود الإقفال اللازمة لإعداد الحساب الختامى.

التمرين السابع :

فيما يلى قيود الإقفال وميزان المراجعة بعد الإقفال لشركة العلمين للخدمات والتجارة :

أولاً قيود الإقفال :

		من مذكورين :	١٩٩٤/٧/٣١
٢٨٠٠٠		حـ/ مبيعات بضاعة	
٣٦٧٤٠		حـ/ مبيعات الخدمات	
٣٢٦٠		حـ/ إيرادات متنوعة	
	٦٨٠٠٠	إلى حـ/ الحساب الختامى	
٢٧٥٠٠		من حـ/ الحساب الختامى	
		إلى مذكورين :	
	١٤٢٢٠	حـ/ الأجور والمرتبات	
	٢٢٣٠	حـ/ المصروفات الإدارية	
	٣٥٥٠	حـ/ مصروفات الصيانة	
	١٤٠٠	حـ/ مصروفات الدعاية والإعلان	
	٤٠٠	حـ/ المياه والإنارة	
	٢٥٠٠	حـ/ الوقود والزيوت والقوى المحركة	
	٢٠٠	حـ/ الفوائد المدينة على القروض	
	١٠٠٠	حـ/ مصروفات التأمين ضد الحريق	
	٢٠٠٠	حـ/ الإيجـار	
؟		من حـ/ الحساب الختامى	١٩٩٤/٧/٣١
	؟	إلى حـ/ الأرباح المحجوزة	؟

ثانيـــاً : مـيزان المراجعـة بعـد الإقفـال

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	إسم الحســـاب
٥٦٠٠٠		أراضى
٤٢٠٠٠		مبـــانى
٦٨٠٠٠		آلات ومعــدات
٤٠٠٠٠		عمـــلاء
١٠٠٠		أوراق قبض
١٤٣٠٠٠		نقديــــة
	؟	رأس المـــال
	[illegible]٤٥٠٠	الأربـــاح المحجـوزة
	٨٣٥٠٠	دائنــــون
	٥٢٠٠٠	قرض البنـــك
٣٥٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠	

المطلـــوب :

١ - قم بإستكمال قيود الإقفال وميزان المراجعة بعد الإقفال .

٢ - قم بإعداد ميزان المراجعة قبل الإقفال .

٣ - قم بإعداد الحساب الختامى عن الشهر والميزانية العمومية كما تظهر نهاية الشـــهر .

التمـــرين الثـــامن :

فيما يلى بعض الأرصدة التى ظهرت فى ميزان المراجعة قبل وبعد الإقفال لإحدى الشركات التجاريـة فى ١٩٩٣/١٢/٣١ .

أولاً : ميزان المراجعة قبل الإقفال فى ١٩٩٣/١٢/٣١ .

مبـاني ومخصص إهلاك مبـاني	١٢٠٠٠	٩٧٠٠٠
إهلاك مبـاني		٦٠٠٠
أثاث وتركيبات ومخصص إهلاك	٥٠٠٠	٤٥٠٠٠
إهـلاك أثـاث وتركيـات		٥٠٠٠
أجـور ومرتبـات	٢٠٠٠	١٧٠٠٠
مـاه وإنـارة		١٥٠٠
تكلفة بضاعة مباعة ، مبيعات بضاعة	٦١٠٠٠	٣٨٠٠٠
مصروفـات بيعيـة		٤٠٠٠
إيـرادات متنوعـة	١٥٠٠٠	
أربـاح محجوزة	٤٠٠٠	

ثانيـاً : ميزان المراجعة بعد الإقفال فى ١٩٩٣/١٢/٣١ :

مبـاني ومخصص إهـلاك	١٢٠٠٠	٩٧٠٠٠
أثاث وتركيبات ومخصص إهـلاك	٥٠٠٠	٤٥٠٠٠
أجـور ومرتبـات مستحقة	٢٠٠٠	
أربـاح محجـوزة	؟	

المطـلوب :

إجراء قيود الإقفال التى تعتقد أن المحاسب قام بإعدادها فى ١٩٩٣/١٢/٣١ وتحديد صـافى ربـح أو خسارة الفترة ورصيد الأرباح المحجوزة بعد الاقفال .

الفصل السادس

فى

المعالجة المحاسبية للعمليات المستمرة
وتسوية الحسابات

١ - مقدمة وخطة الفصل :

تعرضنا فى الفصل السابق إلى كيفية تحليل العمليات التامة والمنجزة إلى طرفيها المدين والدائن وفقاً لقاعدة القيد المزدوج ، وعرفنا كيف يتم اثبات هذه العمليات فى حسابات الاستاذ التى قسمناها إلى مجموعتين أحداهما مدينة بطبيعتها (وتشمل حسابات الأصول والمصروفات) والاخرى دائنة بطبيعتها (وتشمل حسابات الخصوم والإيرادات) وانتقلنا بعد ذلك إلى دورة الإجراءات المحاسبية التى يمكن بانتهائها التعرف على نتائج عمليات المشروع خلال الفترة المحاسبية من ربح أو خسارة ، وتحديد مركزه المالى فى نهاية الفترة . وإذا كانت عمليات المشروع مستمرة على مدى عدة فترات محاسبية ، فإن أمر تحديد نتيجة نشاطه من ربح أو خسارة على وجه الدقة يقتضى الانتظار حتى انتهاء حياة المشروع بصفة نهائية . غير ان الوقوف على مدى تقدم المشروع فى تحقيق اهدافه التى انشىء من اجلها تعتبر من الأمور الضرورية التى يهتم بها المديرون والمستثمرون والجهات الخارجية ، وهو الأمر الذى يتطلب ضرورة توفير معلومات محاسبية عن نتائج عمليات المشروع وتحديد مدى نجاحه فى تحقيق اهدافه على فترات زمنية متقاربة . وقد اطلقنا على كل من هذه الفترات اصطلاح « الفترة المحاسبية » . وتعتبر هذه المعلومات ذات أهمية كبيرة فى اتخاذ الكثير من القرارات فى الوقت المناسب . ومن بين هذه القرارات ، قرارات التوسع أو الانكماش

فى نشاط المشروع ، وقرارات التحول إلى انشطة أخرى جديدة أو الاستمرار فى النشاط الحالى ، وما إلى ذلك . ولهذه الاسباب وغيرها يتم اعداد الحسابات الختامية لكل فترة محاسبية والميزانية العمومية فى نهايتها .

هذا ويقتضى اعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية فى نهاية كل فترة محاسبية افتراض توقف نشاط المشروع أو انقطاعه فى ذلك التاريخ حتى يمكن قياس نتائج نشاطه عن الفترة . ويتطلب هذا الانقطاع أو التوقف المفترض ضرورة ان تتم تسوية أرصدة الحسابات المستمرة ، كما سيأتى شرحها لاحقاً لما يجب ان تكون عليه فى ذلك التاريخ حتى تتحقق المقابلة السليمة للإيرادات التى تخص الفترة المحاسبية بما يتعلق بها من مصروفات لأغراض قياس نتيجة نشاط المشروع عن الفترة قياساً سليماً .

وترجع الحاجة إلى إجراء تسوية العمليات المستمرة فى نهاية الفترة المحاسبية إلى بعض أو كل الاسباب التالية :

(أ) تحول الأصول إلى مصروفات خلال الفترة المحاسبية ، سواء كان ذلك بصفة كلية أو جزئية عن طريق إستخدامها أو استفاد خدماتها فى مزاولة نشاط المشروع .

(ب) الزيادة المستمرة للمصروفات مقابل زيادة الالتزامات دون اثباتها دفترياً حتى نهاية الفترة المحاسبية .

(جـ) الزيادة المستمرة فى اكتساب الايرادات التى ادت إلى زيادة الأصول والالتزامات بتحصيل قيمتها مقدماً .

(د) الزيادة المستمرة فى الايرادات مقابل زيادة الأصول دون اثباتها دفترياً حتى نهاية الفترة المحاسبية .

لذلك سوف نتناول فى هذا الفصل إجراءات تسوية الحسابات اللازمة لتحقيق المقابلة السليمة لايرادات الفترة المحاسبية بما يتعلق بها من مصروفات ، حيث نبدأ بالتعرف على العمليات التامة والمنجزة وتحديد ما إذا كانت مستمرة أم منتهية ، ونتنقل إلى معالجة تحول الأصول إلى مصروفات ، والمصروفات المقدمة ، وتكلفة البضاعة

المباعة ، وتكلفة المواد والمهمات المستخدمة ، ثم نتعرض للديون المعدومة من أرصدة حسابات العملاء ، واهلاك الأصول الثابتة ، والمصروفات والايرادات المستحقة ، وننتهي بملخص لآثار إجراءات تسوية العمليات المستمرة وورقة العمل . وسوف تكون إجراءات التسوية في هذا الفصل في ابسط صورها على أن نترك المعالجة التفصيلية المتعمقة لما سوف يرد فيما بعد .

٢ - العمليات التامة والمنجزة والعمليات المنتهية الآثار والعمليات مستمرة الآثار :

تتطلب المقابلة السليمة لإيرادات الفترة المحاسبية بما يخصها من مصروفات ، في ظل استمرار نشاط المشروع على مدى عدد غير معروف من الفترات المحاسبية ، ضرورة تحديد نصيب الفترة التي يتم إعداد الحساب الختامي عنها من إيرادات ومصروفات تحديداً دقيقاً . والواقع أن عمليات الإيرادات والمصروفات تتم على مدار الفترة ويتم إثباتها دفترياً وترحيلها لحساباتها إذا كانت تامة ومنجزة ، كما سبق وذكرنا .

غير أن العمليات التامة والمنجزة التي تقع خلال الفترة المحاسبية (أو لهذا الغرض في فترات محاسبية سابقة) قد تنتهي الآثار المترتبة عليها خلال الفترة المحاسبية أو قد تمتد آثارها لتغطي عدداً من الفترات المحاسبية . وسوف نطلق على الأولى **العمليات المنتهية** ونطلق على الثانية **العمليات المستمرة** .

والعمليات المنتهية هي التي تقع خلال الفترة المحاسبية وتنتج كل آثارها خلال نفس الفترة . فمجرد شراء البضاعة مثلاً ، ولو تمت نقداً تعتبر في حد ذاتها عملية تامة ومنجزة ولكنها غير منتهية الآثار . ذلك لأن البضاعة يتم شرائها لأغراض إعادة بيعها بغية تحقيق أرباح من وراء ذلك . فما لم يتم بيع البضاعة لتنتج كل الآثار المبتغاة من شرائها لأغراض إعادة بيعها تكون عملية الشراء غير منتهية الآثار . والعمليات المنتهية الآثار خلال الفترة المحاسبية تنطوي على ما يتم سداده نقداً من مصروفات مقابل خدمات تم الحصول عليها بالفعل ، كالحصول على خدمات العاملين وسداد الأجور

مقابل ذلك ، أو الحصول على خدمات المبنى المستأجر مقابل سداد الايجار (الأجرة)، وما يتم الحصول عليه نقداً من إيرادات مقابل خدمات أديت بالفعل أو أصول يتم شرائها لأغراض إعادة بيعها ويتم بيعها بالفعل . أما إذاً كان العاملون قد أدوا الخدمات في الفترة المحاسبية ولم يحصلوا على الأجرة إلا في الفترة التالية ، أو كانت البضاعة قد تم بيعها لعملاء خلال الفترة المحاسبية ولم تحصل قيمتها إلا في الفترة أو الفترات التالية ، فإن العملية وإن كانت تامة ومنجزة إلا أن آثارها قد امتدت للفترة التالية ، وبالتالي فهي غير منتهية الآثار خلال الفترة المحاسبية التي وقعت فيها .

وحيث أنه يكون لكل عملية تامة ومنجزة يتم اثباتها دفترياً طرفان ، فإنها قد تكون منتهية الآثار في أحد طرفيها ومستمرة الآثار في الطرف الآخر . فشراء آلات نقداً مثلاً يؤدى إلى جعل حساب الآلات في الأصول مديناً ويؤدى إلى جعل حساب النقدية في الأصول أيضاً دائناً . وهذه العملية من حيث آثارها على النقدية فهي منتهية، فقد نقصت النقدية بثمن الآلات وانتهى الأمر . أما بالنسبة للآلات فهي غير منتهية فالآلات لا يتم شراءها لمجرد الرغبة في ذلك ، وإنما يتم شراءها لأغراض استخدامها في عمليات الوحدة المحاسبية عادة لعدد من الفترات المحاسبية وهى تنتج خدماتها على مدار عدد من الفترات المحاسبية ومن ثم فهي عملية مستمرة ما دامت الآلات يمكن استخدامها لتحقيق أهداف الوحدة المحاسبية . أما إذا كان قد تم شراء الآلات مقابل سداد قيمتها آجلاً (دفعة واحدة أو بالتقسيط) ، وامتد هذا الأجل للفترة المحاسبية التالية فإن كل من الآلات والالتزام بسداد قيمتها مستقبلاً يعتبر منتجاً لآثار مستقبلية تستمر إلى ما بعد إنتهاء الفترة المحاسبية ، ومن ثم فكلاهما مستمر . هذا بينما سداد الأجور نقداً تعتبر من العمليات المنتهية بكلا طرفيها كما سبق ذكره.

فالعمليات المستمرة إذن هي التي تمتد الآثار المترتبة على أحد طرفيها أو كلاهما إلى فترات محاسبية مقبلة بالاضافة إلى إمكانية استفادة الفترة المحاسبية التي تمت وأنجزت فيها بصفة جزئية من هذه الآثار . وتصبح المشكلة هي تجزئة هذه الآثار على الفترات المحاسبية المستفيدة منها ، حتى تتحقق المقابلة السليمة للإيرادات التي تخص فترة معينة بالمصروفات التي تتعلق بها . ومن هنا تنشأ الحاجة إلى إجراء التسويات

اللازمة فى نهاية الفترة المحاسبية على الحسابات التى تنطوى على عمليات مستمرة بغية تحديد نصيب الفترة المحاسبية من آثارها وما يخص الفترات التالية .

وسوف نتناول هذه التسويات فى النقاط الأربعة السابق ذكرها وهى كالآتى :

– **تحول الأصول إلى مصروفات** خلال الفترة المحاسبية ، بصفة جزئية أو بصفة كلية ، عن طريق استخدامها أو استنفاد خدماتها فى مزاولة نشاط المشروع .

– **المصروفات المستحقة** : وهى تمثل الزيادة المستمرة للمصروفات مقابل زيادة الالتزامات دون إثباتها دفترياً حتى نهاية الفترة المحاسبية .

– **الايرادات المقدمة** : وهى تمثل الزيادة المستمرة فى اكتساب الايرادات التى أدت إلى زيادة الأصول والالتزامات ، بتحصيل قيمتها مقدماً .

– **الايرادات المستحقة** : وهى تمثل الزيادة المستمرة فى الايرادات مقابل زيادة الأصول دون إثباتها دفترياً حتى نهاية الفترة المحاسبية .

وسوف نتناول كل من هذه النقاط على النحو التالى :

٢ – ١ تحول الأصول إلى مصروفات :

يتم اقتناء الأصول (شرائها) لأغراض الاستعانة بخدماتها فى تأدية عمليات المشروع ، أو لأغراض الاتجار فيها ، كما تنشأ الأصول نتيجة مزاولة المشروع لأنشطته المختلفة . فإذا كان الأصل من الأصول الثابتة ، فإن استخدامه فى عمليات المشروع لفترة محاسبية معينة يؤدى إلى نقص عمره الإنتاجى بمقدار الفترة المحاسبية ، وبالتالى يؤدى إلى نقص قيمته عما كانت عليه فى بداية الفترة المحاسبية ، ولما كانت هذه الخدمات تساهم فى تحقيق الايرادات ، فإن تكلفتها لابد وأن تحمل لتلك الايرادات . ومن ثم يصبح من اللازم تحويل هذه التكلفة التى نفدت إلى مصروف .

أما إذا كان الأصل من الأصول المتداولة ، فإنه قد يستنفد بالكامل أو بصفة جزئية فى مزاولة نشاط المشروع . فالبضاعة مثلاً عندما يتم شراؤها لأغراض الاتجار فيها تزيد من مقدار الأصول بزيادة المخزون منها . وعندما يتم بيعها فإن المخزون منها ينقص بمقدار ما تم بيعه ، ومن ثم تتحول تكلفة ما تم بيعه من بضاعة إلى مصروف .

كذلك بالنسبة لكل عناصر المصروفات التى يتم سدادها مقدماً لتغطى أكثر من الفترة المحاسبية الجارية ، فهى عند السداد ليست مصروفاً حيث تتحول إلى مصروف على مدار عدد من الفترات المحاسبية . وإنما هى أصل من الأصول الذى يؤدى إلى توفير خدمات مستقبلية عند سداد قيمته .

ويتناول هذا البند إجراءات التسوية المرتبطة بتحول الأصول إلى مصروفات على النحو التالى :

٢ - ١ - ١ المصروفات المقدمة :

تشمل المصروفات المقدمة على كل عناصر المصروفات التى تتمثل فى الغالب فى مقابل الحصول على خدمات والتى يتم سداد قيمتها قبل الحصول على الخدمات المتوقعة منها . ومن أمثلة المصروفات المقدمة ، الايجار الذى يسدد مقدماً فى انتظار الحصول على خدمات الشىء المستأجر ، وأقساط التأمين المسددة مقدماً فى انتظار الاستفادة بغطاء التأمين لفترة زمنية لاحقة ، والفوائد المسددة مقدماً ، والاقساط المسددة مقدماً من تحت حساب المياه والانارة ، والمبالغ المسددة لجهات الاعلام المختلفة من تحت حساب الدعاية والاعلان عن نشاط المشروع لمدة تزيد عن الفترة المحاسبية الحالية .

ولنفترض مثلاً أن شركة راشد للتجارة تستأجر المكان الذى تزاول فيه عملياتها التجارية مقابل إيجار سنوى قدره ٢٤٠٠ جنيه تسدد دفعة واحدة فى أول ابريل من كل سنة مقدماً . ولنفترض أن الشركة تكونت فى أول إبريل ١٩٩٣ ، على أن تنتهى الفترة المحاسبية الأولى فى ١٩٩٣/١٢/٣١ ثم تصبح الفترة المحاسبية بعد ذلك سنة ميلادية كاملة تبدأ فى ١/١ وتنتهى فى ١٢/٣١ من كل عـام .

فعندما تقوم الشركة بسداد الايجار عن السنة فى ١٩٩٣/٤/١ يمكن للمحاسب أن يقوم باجراء القيد الآتى :

٢٤٠٠	من حـ/ الايجار	١٩٩٣/٤/١
٢٤٠٠	إلى حـ/ النقديـة	
	سداد الايجار عن سنة ابتداء من ١٩٩٣/٤/١	

ويتم ترحيل طرفى القيد حيث يجعل حساب الايجار مديناً ، ويجعل حساب النقدية دائناً . وفى ١٩٩٣/١٢/٣١ ، بعد ترصيد الحسابات بإعداد ميزان المراجعة ، يتم اقفال حساب الايجار بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه ضمن حسابات المصروفات الأخرى فى الحساب الختامى طبقاً للاجراءات السابق عرضها فى الفصل المتقدم ، ذلك باعتبار حساب الايجار من حسابات المصروفات . وتكون النتيجة طبعاً أن تتحمل ايرادات الفترة المحاسبية المكونة من تسعة أشهر (٤/١ إلى ١٩٩٣/١٢/٣١) الايجار الخاص بأثنتى عشر شهراً منها ثلاثة أشهر تقع فى الفترة المحاسبية التى تبدأ فى ١٩٩٤/١/١ . وهذا لا يعد بمثابة مقابلة سليمة لايرادات الفترة بما يتعلق بها من مصروفات .

وللتغلب على هذه المشكلة يمكن أن يقوم المحاسب بتسوية حساب الايجار فى نهاية الفترة المحاسبية ليحدد بالضبط ما يخص الفترة المحاسبية ، وما يخص فترات محاسبية مقبلة . فما يخص الفترة المحاسبية يعتبر من بنود مصروفاتها ، وما يخص فترات محاسبية مقبلة يعد من الأصول الواجب إظهارها فى الميزانية العمومية . وحيث أن ما يخص الفترة المحاسبية المنقضية فى مثالنا الجارى هو إيجار تسعة أشهر ، بينما رصيد حساب الايجار يمثل إيجار سنة كاملة ، فإنه يصبح من الواجب انقاص حساب الايجار بما يعادل إيجار ثلاثة أشهر ، وذلك قبل إقفاله فى الحساب الختامى ويتم ذلك بإجراء القيد التالى :

٦٠٠	من حـ/ الايجار المقدم (أصل)	١٩٩٣/١٢/٣١
٦٠٠	إلى حـ/ الايجار (مصروف)	
	تسوية حساب الايجار لتحديد ما يخص الفترة المحاسبية	

ويترتب على ترحيل هذا القيد أن يصبح رصيد حساب الايجار مديناً بمبلغ ١٨٠٠ جنيه تمثل إيجار تسعة أشهر ويتم اقفاله في الحساب الختامي ، بينما يصبح رصيد حساب الايجار المقدم والذى تستفيد منه الفترة التالية مديناً بمبلغ ٦٠٠ جنيه ويعتبر من حسابات الأصول ، حتى يتحول إلى مصروف فى الفترة التالية . ويظهر حسابي الايجار والايجار المقدم فى هذه الحالة على الصورة التالية :

منه — حـ/ الايجــــار — لـه

٢٤٠٠	إلى حـ/ النقديـة	٩٣/٤/١	٦٠٠	من حـ/ الايجار المقدم	٩٣/١٢/٣١
			١٨٠٠	من حـ/ الحساب الختامى	٩٣/١٢/٣١
٢٤٠٠			٢٤٠٠		

منه — حـ/ الايجـار المقدم — لـه

٦٠٠	إلى حـ/ الايجار	٩٣/١٢/٣١	٦٠٠	رصيد (ميزانية)	٩٣/١٢/٣١
٦٠٠			٦٠٠		

ورغم أن هذا الاجراء يحقق الهدف من تحميل إيرادات الفترة المحاسبية بما يخصها من مصروفات ، إلا أنه ليس بالاجراء المنطقى . فالأصول شيء موجود والمصروفات شيء قد نفد بعد أن كان موجوداً . ومن المنطقى أن يتحول جزء من الأصول إلى مصروفات عندما تستنفد هى أو تستنفد خدماتها المحددة لقيمتها بصفة جزئية . فالسيارة المستعملة تنخفض قيمتها نتيجة استعمالها ولكنه لا يمكن إرجاع المستعمل من خدماتها إليها لتعود جديدة من جديد . ويترتب على ذلك أنه بدلاً من اعتبار المصروف المقدم مصروفاً عند سداده ، وحيث لم يتم الحصول على الخدمات

المنتظرة من سداده ، فهو أولى بالاعتبار أصلاً من الأصول القادرة على توفير الخدمات مستقبلياً . وترتيباً على ذلك فإنه بدلاً من إجراء قيد سداد الايجار مقدماً عن طريق جعل حساب الايجار مديناً ، فإنه يتعين على المحاسب أن يقوم باثبات الايجار مقدماً باجراء القيد التالى :

٢٤٠٠		من حـ/ الايجار المقدم (أصل)	١٩٩٣/٤/١
	٢٤٠٠	إلى حـ/ النقديـة	
		إثبات سداد الايجار مقدماً عن سنة من ١٩٩٣/٤/١	

وبترحيل طرفى القيد يصبح حساب الايجار المقدم ، وهو من حسابات الأصول، مديناً بمبلغ ٢٤٠٠ جـ . وإذا ظل الأمر على ذلك حتى اعداد ميزان المراجعة فى نهاية الفترة المحاسبية وإقفال حسابات الايرادات والمصروفات فى الحساب الختامى ، فإن إيرادات الفترة لن تتحمل بنصيبها من الايجار . ويلزم الأمر فى هذه الحالة تسوية حساب الايجار المقدم ، وهو من الأصول لمعرفة ذلك الجزء الذى تحول منه إلى مصروف يخص الفترة المنقضية وذلك الجزء الذى يبقى فى الأصول ليخدم فترات تالية . كل ذلك بحيث تتحمل الفترة بما يخصها من تكلفة هذا الأصل التى تحولت إلى مصروفات خلالها ، ويتم باجراء قيد التسوية الآتى فى نهاية الفترة المحاسبية .

١٨٠٠		من حـ/ الايجـار	١٩٩٣/١٢/٣١
	١٨٠٠	إلى حـ/ الايجار المقدم	
		تحميل حساب الايجار بما يخص الفترة من ايجار تم سداده مقدماً	

ويترتب على ترحيل القيدين السابقين أن يظهر حسابى الايجار والايجار المقدم كالآتى :

منه					له
		حساب الايجار المقدم			
٢٤٠٠	إلى حـ/ النقديـة	٩٣/٤/١	١٨٠٠	من حـ/ الايجار	٩٣/١٢/٣١
			٦٠	رصيد (ميزانية)	
٢٤٠٠			٢٤٠٠		

منه					له
		حساب الايجار			
١٨٠٠	إلى حـ/ الايجار المقدم	٩٣/١٢/٣١			

ثم يقفل حساب الايجار فى الحساب الختامى ضمن حسابات المصروفات بقيود الاقفال السابق شرحها . ويظهر رصيد حساب الايجار المقدم فى الميزانية العمومية كأصل من الأصول المتداولة ، حتى تتم تسويته فى الفترة المحاسبية التالية مع حساب الايجار . ويظهر حسابى الايجار ، والايجار المقدم فى ١٩٩٤/١٢/٣١ بعد إجراء قيد التسوية وقيد الاقفال كما يلى :

منه					له
		حساب الايجار المقدم			
٦٠٠	رصيد	٩٤/١/١	٢٤٠٠	من حـ/ الايجار	٩٤/١٢/٣١
٢٤٠٠	إلى حـ/ النقدية	٩٤/٤/١	٦٠٠	رصيد (ميزانية)	٩٤/١٢/٣١
٣٠٠٠			٣٠٠٠		

منه					له
		حـ/ الايجار			
٢٤٠٠	إلى حـ/الايجار المقدم	٩٤/١٢/٣١	٢٤٠٠	من حـ/ الحساب الختامى	٩٤/١٢/٣١
٢٤٠٠			٢٤٠٠		

(عليك أن تقوم باجراء قيود اليومية التى تم ترحيلها لهذين الحسابين) .

ولا شك فى أفضلية الطريقة الأخيرة منطقياً لمعالجة المصروفات المقدمة فى الحياة العملية . وعند سداد المصروف مقدماً يصبح من مكونات الأصول إلى أن تستنفد الخدمات التى أدت إلى سداده ، فتتم تسويته فى نهاية الفترة المحاسبية فى حساب المصروف الخاص به . وما ينطبق على الايجار المقدم ، ينطبق على أقساط التأمين المقدمة والفوائد المدينة المقدمة أو أى عنصر من عناصر المصروفات الأخرى التى يتم سدادها مقدماً وتغطى أكثر من فترة محاسبية واحدة . وسوف نعاود معالجة المصروفات المقدمة بصورة أكثر تفصيلاً فيما بعد .

٢ - ١ - ٢ تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المواد والمهمات المستخدمة :

تعتبر البضاعة والمواد والمهمات التى تقع فى حيازة الوحدة المحاسبية ومن ممتلكاتها فى لحظة زمنية معينة من أصولها . وعندما يتم شراء البضائع لأغراض الاتجار فيها أو المواد والمهمات لأغراض استخدامها فى مزاولة الأنشطة المختلفة للوحدة فإن ذلك يزيد مخزون الوحدة من هذه الأصول ، وعندما يتم بيع البضاعة ، أو جزء منها ، أو يتم استخدام المواد والمهمات أو جزء منها ، فإن مخزون الوحدة من هذه الأصول ينقص بمقدار ما تم بيعه أو استخدامه . وبمعنى آخر فإن هذه الأصول تتحول إلى مصروفات تتعلق بالحصول على ايرادات الفترة المحاسبية بمقدار ما يطرأ عليها من نقص نتيجة البيع أو الاستخدام .

وفيما يختص بالبضاعة ، فإننا سبق أن تعرضنا لحساب تكلفة البضاعة المباعة . وعندما يتم شراء البضاعة يجعل حساب البضاعة مديناً (وهو من حسابات الأصول) مقابل جعل حساب النقدية أو الدائنون دائناً بالقيمة على حسب كون العملية تمت نقداً أو على الحساب أو بصورة مختلطة . وعندما تتحدد تكلفة البضاعة التى تم بيعها يجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة (وهو من حسابات المصروفات) مديناً بهذه التكلفة مقابل جعل حساب البضاعة (وهو من حسابات الأصول) دائناً بها ، هذا ولم نتعرض لكيفية تحديد تكلفة البضاعة المباعة ولن نتعرض لها هنا أيضاً ، وإنما سوف نرجىء معالجتها لما بعد . ويعتبر القيد الذى يجعل حـ/ تكلفة البضاعة المباعة مديناً و

حـ/ البضاعة دائناً من قيود التسوية .

وما ينطبق على البضاعة ينطبق أيضاً على المواد والمهمات . فعند شراء المواد والمهمات تعتبر من حسابات الأصول . ولنفترض مثلاً أن شركة عنتر للتجارة قامت بشراء مواد ومهمات خلال الفترة المحاسبية بمبلغ ٩٨٠٠ جنيه منها ٥٤٠٠ نقداً والباقي على الحساب فيكون القيد اللازم لاثبات هذه العملية كالآتي :

٩٨٠٠ من حـ/ المواد والمهمات (أصول) تاريخ الشراء

إلى مذكورين :

٥٤٠٠ حـ/ النقدية

٤٤٠٠ حـ/ الدائنون (الموردين)

إثبات شراء مواد ومهمات نقداً وعلى الحساب

ولو فرض أنه فى نهاية الفترة المحاسبية وجد أن المواد والمهمات المستخدمة بلغت تكلفتها ٦٨٠٠ جنيه - وسوف نترك كيفية تحديد هذه التكلفة لما يرد فيما بعد - فإنه يلزم فى هذه الحالة انقاص الأصول بهذه التكلفة وزيادة المصروفات بها . ويتم ذلك باجراء قيد التسوية الآتى :

٦٨٠٠ من حـ/ المواد والمهمات المستخدمة (مصروفات) تاريخ نهاية الفترة

٦٨٠٠ إلى حـ/ المواد والمهمات (أصول)

تسوية حساب المواد والمهمات بما تم استخدامه منها

وبترحيل هذين القيدين للحسابات الخاصة بهما يظهر حسابى المواد والمهمات، والمواد والمهمات المستخدمة كالآتى :

منه — حـ/ المواد والمهمات — له

منه			له		
٩٨٠٠	إلى مذكورين	تاريخ الشراء	٦٨٠٠	من حـ/ المواد والمهمات المستخدمة	تاريخ آخر الفترة
			٣٠٠٠	رصيد (ميزانية)	آخر الفترة
٩٨٠٠			٩٨٠٠		

منه		ح/ المواد والمهمات المستخدمة			له
٦٨٠٠	إلى ح/ المواد والمهمات	تاريخ آخر الفترة			

ثم يقفل حساب المواد والمهمات المستخدمة فى الحساب الختامى ، ويظهر رصيد المواد والمهمات فى الميزانية فى نهاية الفترة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه .

٢ - ١ - ٣ الديون المعدومة :

تنشأ حسابات العملاء (أصول) من قيام الوحدة المحاسبية بأداء خدماتها لهم أو بيع بضائعها أو منتجاتها إليهم دون تحصيل قيمة هذه الخدمات أو المبيعات عند تمام عملية البيع . فعادة ما تسمح الشركات المختلفة بتسهيلات ائتمانية لعملائها تمكنهم من سداد قيمة البضائع والخدمات التى يحصلون عليها فى تاريخ لاحق . وبالتالى تكون عملية البيع تامة ومنجزة ومنتهية فى أحد طرفيها حيث تسلم العميل البضاعة ، وآثارها مستمرة فى الطرف الآخر حيث ما زال العميل مديناً بالقيمة . وطبقاً للأعراف المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً فإن الإيرادات تتحقق بتمام واقعة البيع ، ومع ذلك فقد يتوقف بعض هؤلاء العملاء عن سداد مستحقات الوحدة المحاسبية عليهم لسبب أو لآخر بما يؤدى إلى خسارة الوحدة لهذه المبالغ المستحقة بصفة كلية أو جزئية . ولذلك فإنه تطبيقاً لعرف الحيطة والحذر ، يتم فى نهاية كل فترة محاسبية تقدير الديون المستحقة قبل العملاء والتى يكون أمر تحصيلها مشكوكاً فيه ، ويحمل الحساب الختامى بهذه القيمة المقدرة . ويطلق على المبالغ التى يتم التحقق من عدم امكانية تحصيلها من العملاء اصطلاح (الديون المعدومة) ، وتعد من الخسائر التى يمكن معالجتها معالجة المصروفات ، أما الديون التى يكون أمر تحصيلها من العملاء مشكوكاً فيه فيطلق عليها الديون المشكوك فى تحصيلها وتعتبر الديون المشكوك فيها خسائر محتملة تعالج معالجة المصروفات. غير أن المبلغ الذى يتم تقديره للديون المشكوك فى تحصيلها من العملاء من مبيعات الفترة المحاسبية يحمل لحساب الديون المشكوك فيها تطبيقاً لقاعدة الحيطة والحذر على أن يكون الطرف المقابل من القيد هو حساب يخصص للديون المشكوك فيها ويطلق عليه « مخصص الديون المشكوك فيها » .

وسوف نترك طرق تحديد الديون المشكوك فيها وأمر معالجة الديون المعدومة للتعرض لها بالتفصيل فى مكان لاحق ، وسوف نكتفى هنا بإجراء قيود التسوية على افتراض أن قيمة الديون المشكوك فيها قد تم تحديدها .

ولنفرض مثلاً رصيد العملاء فى نهاية الفترة المحاسبية لشركة ما قد بلغ ٩٣٢٠٠ جنيه . غير أنه وجد أن من بين هؤلاء العملاء من يبلغ المستحق عليهم ٢٤٥٠ جنيه يعد مشكوكاً فى تحصيله عن مبيعات تمت على الحساب خلال الفترة المحاسبية، فيجعل حساب الديون المشكوك فيها مديناً وحساب مخصص الديون المشكوك فيها دائناً بمبلغ ٢٤٥٠ جنيه كالآتى :

٢٤٥٠	من حـ/ الديون المشكوك فيها	تاريخ نهاية
٢٤٥٠	إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها	الفترة
	تكوين مخصص للديون المشوك فى تحصيلها من مبيعات الفترة المحاسبية	

ونظراً لأن الديون المشكوك فيها تعالج كحسابات المصروفات ، فإنها تقفل فى الحساب الختامى . ولما كانت هذه الديون لم يتم التحقق من اعدامهابعد ، فإن اقفالها فى الحساب الختامى يعنى تحميل ايرادات الفترة بمبلغ يخصص لمقابلة هذه الديون المشكوك فيها عندما يتم اعدامها فعلاً . ويعتبر المخصص من الحسابات الدائنة بطبيعتها ويظهر فى الميزانية العمومية إما فى جانب الخصوم بنفس إشارته وهى طريقة غير مستحبة للعرض ، أو مطروحاً من حسابات العملاء فى جانب الأصول طرحاً شكلياً ، وهى الطريقة المفضلة . وبالتالى يكون صافى حسابات العملاء بعد طرح المخصص ممثلاً للحسابات الجيدة . وعندما يتم التحقق من اعدام دين فى الفترة أو الفترات اللاحقة ، فإن وجود المبلغ الخاص به فى حسابات العملاء يفقد ما يبرره من إمكانية تحصيله فيما بعد . ويترتب على ذلك ضرورة استبعاد هذا المبلغ من حسابات العملاء وذلك بجعلها دائنة به مقابل جعل حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها مديناً .

وتظهر حسابات العملاء والديون المشكوك فيها ومخصص الديون المشكوك فيها فى نهاية الفترة المحاسبية للمثال الوارد بعاليه كما يلى :

منـه					لـه
		حـ/ العمـــلاء			
xxx	إلى حـ/ مبيعات البضاعة	....	xxx	من حـ/ النقدية	....
	(مبيعات الفترة الآجلة)	....		(المتحصل نقداً خلال الفترة)	
xxx	إلى حـ/ مبيعات الخدمات		٩٦٢٠٠	رصيد نهاية الفترة (ميزانية)	تاريخ نهاية الفترة
xxx			xxx		

منـه					لـه
		حـ/ الديون المشكوك فيهـا			
٢٤٥٠	إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها	نهاية الفترة	٢٤٥٠	تقفل فى الحساب الختـامى	نهايـة الفترة
٢٤٥٠			٢٤٥٠		

منـه					لـه
		حـ/ مخصص الديون المشكوك			
٢٤٥٠	رصيد آخر الفترة (ميزانيـة)	نهاية الفترة	٢٤٥٠	من حـ/ الديون المشكوك فيها	نهايـة الفترة
٢٤٥٠			٢٤٥٠		

٢ - ١ - ٤ إهلاك الأصول الثابتة :

يتم اقتناء الأصول الثابتة لاستخدامها فى العمليات المختلفة للمشروع على مدار عدة فترات سنوية . ولكل أصل من الأصول الثابتة عمره الانتاجي الذى تنقضى بنهايته امكانية الاستمرار فى الحصول على خدماته . فالمبانى مثلاً تتصدع وتنهار عندما يتم استخدامها لفترة طويلة من الزمان ، والسيارات تهلك وتصبح غير صالحة للاستعمال بعد مرور عدد من السنوات ، وكذلك الآلات والمعدات ، والأثاث والتركيبات ، وما إلى ذلك من الأصول الثابتة . والأصل الثابت الوحيد الذى لا يهلك بالاستخدام هو الأراضى لانها من صنع الخالق .

وعندما تهلك الأصول الثابتة باستنفاد خدماتها فى عمليات المشروع يصبح من اللازم استبدالها بغيرها إذا كان للمشروع أن يستمر ، وتصبح قيمتها للمشروع مساوية

لقيمتها كخردة أو نفاية . وعلى ذلك يصبح من الضرورى استبعادها من الأصول . وإذا انتظر المشروع حتى تهلك أصوله دون تحميل تكلفتها على الايرادات التى تتحقق من استخدامها فإنه يصبح فى وضع لا يحسد عليه ، حيث قد لا يستطيع الحصول على أصول أخرى جديدة تحل محل الأصول الهالكة أو البالية لاستمرار نشاطه ، ولذلك يلزم أن تحمل تكلفة الأصول الثابتة على الايرادات التى تتحقق على مدار الفترات المحاسبية التى تمثل العمر الانتاجى المقدر لها .

فمثلاً إذا قامت الشركة العربية للتجارة بشراء مبنى بمبلغ ٤٩٠٠٠ جنيه ، وقدر أنه يمكن استخدامه فى عملياتها لمدة عشرين عاماً يصبح بعدها غير صالحاً للاستعمال ويلزم هدمه واحلاله بغيره ، وقدرت قيمة المواد الناتجة عن عمليات الهدم بعد استبعاد تكلفة الهدم بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه . فإنه يمكن أن يكون من المنطق السليم توزيع تكلفة المبنى بعد استبعاد ناتج الهدم على مدار حياته الانتاجية وتحميلها للايرادات بطريقة مرضية . ويعد توزيع صافى التكلفة على سنوات الحياة الانتاجية للأصل بالتساوى من الطرق المرضية المقبولة قبولاً عاماً ، والشائعة الاستخدام محاسبياً . ويطلق على حصة كل سنة من تكلفة الأصل الثابت التى تتحول إلى مصروف نتيجة استخدامه وأسباب أخرى « قسط الاهلاك السنوى » ، كما يطلق على عملية حساب الاهلاك واجراء التسويات اللازمة فى هذا الشأن « المحاسبة لاهلاك الأصول الثابتة » . ويعتبر قسط الاهلاك السنوى (والذى يمكن أيضاً حسابه لفترات أقل من سنة) من مكونات المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية التى يتم حسابه لها .

ورغم أن لحساب الاهلاك طرقاً متعددة يتم التعرض لها تفصيلاً فيما بعد ، فإننا سوف نكتفى هنا بعرض مختصر لطريقة يطلق عليها « طريقة القسط الثابت » وتتطلب هذه الطريقة ما يلى :

١ - تحديد تكلفة الأصل .

٢ - تحديد حياته الإنتاجية المقدرة .

٣ - تقدير قيمته كنفاية أو كخردة أو كأنقاض .

ويتحدد قسط الاهلاك بعد ذلك كالآتى :

تكلفة الأصل – قيمة كتفاية أو حردة أو انقاض

قسط الأهلاك عن الفترة = ___________________

عدد فترات حياته الإنتاجية المقدرة

وبتطبيق هذه الطريقة على مبنى الشركة العربية للتجارة يكون قسط الاهلاك السنوى كالآتى :

٤٩٠٠٠ – ٩٠٠٠

قسط الاهلاك السنوى = ___________ = ٢٠٠٠ جنيه

٢٠

وعندما يتحدد قسط الاهلاك عن الفترة المحاسبية يحمل على حساب «الاهلاك» وهو من حسابات المصروفات مقابل جعل حساب يخصص لتجميع أقساط الاهلاك حتى ينتهى العمر الانتاجى للأصل يطلق عليه «حساب مخصص الاهلاك» دائناً كما يتضح من القيد التالى :

٢٠٠٠		من حـ/ الاهلاك – مبانى	تاريخ نهاية
	٢٠٠٠	إلى حـ/ مخصص الاهلاك – مبانى	العام
		اثبات إهلاك المبنى عن العام	

ويقفل حساب الاهلاك فى الحساب الختامى باعتباره من حسابات المصروفات، ويعالج حساب مخصص الاهلاك معالجة مخصص الديون المشكوك فيها من حيث الاظهار فى الميزانية العمومية . فيمكن اظهاره فى جانب الخصوم باعتباره من الحسابات الدائنة بطبيعتها ، أو يمكن طرحه من الأصول (المعينة) فى جانب الأصول من الميزانية طرحاً شكلياً .

٣ – المصروفات المستحقة :

تمثل المصروفات المستحقة قيمة الخدمات التى تحصل عليها الوحدة المحاسبية من العاملين فيها أو من استخدام الموارد الاقتصادية المملوكة للغير ، والتى لم تسدد قيمتها بعد حتى نهاية الفترة المحاسبية . ومن أمثلة تلك المصروفات ، الأجور المستحقة ، الفوائد المدينة المستحقة ، الايجارات المستحقة ، مصروفات الدعاية والاعلان المستحقة،

وما إلى ذلك . وتنشأ المصروفات المستحقة من تدفق حصول الوحدة على الخدمة المعينة (وفي بعض الأحيان السلعة كالمياه والانارة مثلاً) بمرور الزمن ، مع زيادة التزامها بسداد القيمة دون إثبات ذلك محاسبياً . فخدمات العاملين مثلاً يتم الحصول عليها فى صورة تدفق يومى مستمر ، وكلما انقضى يوم من هذه الأيام كلما أصبحت الوحدة المحاسبية ملتزمة قبلهم بأجر ذلك اليوم ، غير أنه جرت العادة – تسهيلاً للاجراءات المحاسبية – أن لا تسجل الأجور دفترياً إلا وقت سدادها وإذا وقع تاريخ سداد الأجور أو جزء منها بعد تاريخ نهاية الفترة المحاسبية فإن عملية الانتظار بالقيد حتى تاريخ السداد يؤدى إلى أن الفترة المحاسبية لا تتحمل بتكلفة جزء من خدمات العاملين التى استفادت منها إيرادات تلك الفترة . ولذلك يتم حصر أجور الفترة المحاسبية والمستحقة للعاملين والتى لم تسدد بعد حتى نهايتها ، ويجرى بها قيد تسوية يجعلها من مكونات المصروفات ، ويظهر التزام الوحدة المحاسبية قبل عامليها بالقيمة .

وعلى سبيل المثال إذا بلغت الأجور المستحقة للعاملين عن خدمات تم أداؤها خلال الفترة المحاسبية ١٧٣٠٠ جنيه بينما ما تم سداده فعلاً خلال الفترة بلغ مقداره ١٢٨٠٠ جنيه ، فإنه يلزم إجراء قيد التسوية الآتى فى نهاية الفترة :

٤٥٠٠		من حـ/ الأجـور	تاريخ نهاية العام
	٤٥٠٠	إلى حـ/ الأجور المستحقة	
		إثبات الأجور المستحقة للعاملين والتى لم تسدد بعد	

ويظهر حساب الأجور والأجور المستحقة فى هذه الحالة كالآتى :

منه — حـ/ الأجـور (مصروف) — له

١٢٨٠٠	إلى حـ/ النقدية	آخر الفترة	١٧٣٠٠	رصيد (يقفل فى الحساب الختامى)	تاريخ آخر الفترة
٤٥٠٠	إلى حـ/ الأجور المستحقة				
١٧٣٠٠			١٧٣٠٠		

له   حـ/ الأجور المستحقة (التزام)   منه

التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ
آخر الفترة	من حـ/ الأجور	٤٥٠٠	آخر الفترة	رصيد (التزامات في الميزانية)	٤٥٠٠
		٤٥٠٠			٤٥٠٠

ويقفل حساب الأجور في الحساب الختامي بما يعادل قيمة الخدمات التي تم الحصول عليها من العاملين فعلاً سواء تم سدادها أو لم تسدد بعد ، ويظهر رصيد حساب الأجور المستحقة ضمن الالتزامات في الميزانية العمومية حتى يتم سداده .

وما ينطبق على الأجور ينسحب على باقي عناصر المصروفات المستحقة . ولنأخذ في سبيل زيادة الايضاح بند الفوائد مثلاً . لاحظ أن الفوائد قد تكون مدينة بمعنى أنها تمثل مصروفات مقابل استفادة الوحدة المحاسبية بأموال الغير ، أو قد تكون دائنة بمعنى أنها تمثل ايراداً مقابل استفادة الغير بأموال الوحدة المحاسبية . وما يعنينا هنا هو الفوائد المدينة التي تمثل مصروفاً مقابل استفادة الوحدة بأموال الغير . ولنفرض مثلاً أن محلات عبد المجيد التجارية قد اقترضت من البنك ٦٠٠٠٠ جنيه بفائدة سنوية معدلها ١٢٪ وذلك بتاريخ ١٩٩٣/١٠/١ . وتسدد الفوائد للبنك كل ستة أشهر من تاريخ الحصول على القرض . ولنفترض أن تاريخ نهاية السنة المالية (الفترة المحاسبية) لمحلات عبد المجيد هو ١٢/٣١ من كل عام . فكيف تعالج الفوائد المدينة على القرض في ١٩٩٣/١٢/٣١ ؟

الواقع أنه حتى ذلك التاريخ لم يتم سداد فوائد بعد ، ومن ثم فلن يوجد هناك قيد دفتري في هذا الصدد . غير أن محلات عبد المجيد قد استفادت من القرض لمدة ثلاثة أشهر من ١٠/١ حتى ١٩٩٣/١٢/٣١ . ومن ثم يصبح من الواجب تحميل ايرادات الفترة المحاسبية المنتهية في ١٩٩٣/١٢/٣١ بفوائد القرض لمدة ثلاثة أشهر وهي (٦٠٠٠٠ × $\frac{١٢}{١٠٠}$ × $\frac{٣}{١٢}$) ١٨٠٠ جنيه . ويجرى إثبات قيد التسوية التالي لإثبات الفوائد المستحقة حتى نهاية السنة المالية :

١٨٠٠ من حـ/ الفوائد المدينة (مصروفات) ٩٣/١٢/٣١

١٨٠٠ إلى حـ/ الفوائد المستحقة (التزامات)

إثبات الفوائد المستحقة على قرض البنك حتى تاريخ نهاية السنة .

ويقفل حساب الفوائد بعد تسويته كالعادة فى الحساب الختامى بينما يظهر رصيد حساب الفوائد المستحقة ضمن بنود الالتزامات فى الميزانية العمومية (وعليك القيام بذلك) .

٤ - الإيرادات المستحقة :

يؤدى تدفق الايرادات إلى زيادة الأصول ، وفى بعض الأحيان نجد أن الايرادات تتدفق بصفة مستمرة مع مرور الزمن ، ويترتب على ذلك زيادة الأصول بصفة مستمرة مع مرور الزمن.غير أن هذا التدفق المستمر للايرادات وزيادة الأصول بالتبعية يصعب إثباته دفترياً بصورة لحظية ، وكما هى العادة - فإنه تسهيلاً للاجراءات المحاسبية فى هذه الحالة - يؤجل إثبات الايرادات دفترياً حتى تنقضى فترات زمنية ملائمة ، حتى يتم فى شأنها عملية تبادل فعلية ، كتحصيلها مثلاً أو قيام التزام مؤكد من الغير قبل الوحدة المحاسبية بسدادها . وفى بعض الاحيان قد لا تتم عملية التحصيل أو يقوم هذا الالتزام قبل الغير بصورة مؤكدة حتى نهاية الفترة المحاسبية . فرغم أن الايرادات تصبح مستحقة قبل الغير من وجهة نظر الوحدة إلا أنه غير ملتزم بسدادها حتى تاريخ لاحق لتاريخ نهاية الفترة المحاسبية ، ومن أمثلة ذلك الايرادات الناتجة عن فوائد الاستثمارات فى أوراق مالية. فرغم أن هذه الفوائد يتم تحصيلها بصفة دورية إلا أنه قلما تتفق تواريخ التحصيل مع تواريخ الاستحقاق . وبذلك يصبح من الواجب على المحاسب - تطبيقاً لمبدأ المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات التى تخص الفترة المحاسبية - وقياساً على الفوائد المدينة - أن يقوم بتسوية الايرادات المستحقة فى نهاية الفترة المحاسبية فى حساب الايرادات وإظهار الأصول المقابلة لها فى الميزانية .

ولنفترض مثلاً أن شركة النيل التجارية تستثمر ٤٠٠٠٠ جنيه فى سندات

حكومية تحمل سعر فائدة ٦٪ سنوياً تسدد نصف سنوياً من تاريخ الشراء . ولنفرض أن الشركة قامت بشراء هذه السندات فى ١٩٩٣/٤/١ وأن سنتها المالية تنتهى فى ١٩٩٣/١٢/٣١

وعلى هذا الأساس تستحق الفوائد على هذه السندات فى ١٠/١ ، ٤/١ من كل عام وعندما تحصل الوحدة على الفوائد نصف السنوية فى ١٠/١ يجرى إثباته بالقيد الآتى :

١٢٠٠		من حـ/ النقدية (أصول)	١٩٩٣/١٠/١
	١٢٠٠	إلى حـ/ الفوائد الدائنة (ايرادات)	
		تحصيل الفوائد على سندات الحكومة	
		لمدة نصف سنة ($40000 \times \frac{6}{100} \times \frac{6}{12}$)	

وفى ١٢/٣١ يجب على المحاسب أن يقوم بحساب الفوائد المستحقة للفترة المحاسبية عن ثلاثة أشهر من ١٠/١ إلى ١٢/٣١ والتى لن تحصل حتى ٤/١ من الفترة التالية ، ويقوم باجراء قيد التسوية التالى :

٦٠٠		من حـ/ الفوائد الدائنة المستحقة (أصول)	٩٣/١٢/٣١
	٦٠٠	إلى حـ/ الفوائد الدائنة (إيرادات)	
		تسوية حساب الفوائد الدائنة بالفوائد الدائنة	
		المستحقة حتى نهاية العام ($40000 \times \frac{6}{100} \times \frac{3}{12}$)	

وبذلك تتضمن إيرادات السنة الفوائد الدائنة التى تم اكتسابها فيها (١٨٠٠ جنيه) وتزداد الأصول بنفس المقدار (النقدية والفوائد الدائنة المستحقة) . ويقفل حساب الفوائد الدائنة فى الحساب الختامى ويظهر حساب الفوائد الدائنة المستحقة فى حسابات الأصول فى الميزانية (أصول متداولة) . وما يسرى على الفوائد الدائنة ينسحب على باقى عناصر الايرادات المتنوعة كالعمولات الدائنة مثلاً والسمسرة والايجارات الدائنة ، وما إلى ذلك .

٥ - الايرادات المقدمــة :

تمثل الايرادات المقدمة الوجه المضاد للمصروفات المقدمة . فكما يمكن للوحدة المحاسبية أن تسدد ايجار المكان الذى تشغله مقدماً للغير مثلاً ، يمكن لها أن تحصل على ايجار المكان الذى تمتلكه من الغير الذى يستأجره مقدماً . والواقع أنه يمكن للوحدة المحاسبية (خاصة إذا كانت فى مركز احتكارى) أن تحصل على مقابل الخدمات التى تؤديها للغير مقدماً قبل أداء الخدمات ذاتها . ويترتب على حصول الوحدات المحاسبية على الايرادات مقابل خدمات لم يتم تأديتها بعد عدم اكتساب هذه الايرادات حتى يتم أداء الخدمات المقابلة لها . فإذا اعتبرت هذه الايرادات المقدمة من مكونات عناصر الايرادات فى الفترة التى يتم الحصول عليها فيها - بينما الخدمات التى تقابلها ، وما يستتبعها من مصروفات ، تعتبر من مكونات عناصر المصروفات فى الفترة التى يتم أداء الخدمات فيها - فإن مبدأ المقابلة السليمة لايرادات كل فترة بعناصر المصروفات المتعلقة بها لن يتحقق . ومن ثم يصبح من الواجب تسوية عناصر الايرادات المقدمة لتلافى هذا الوضع .

ولنفرض مثلاً شركة الامانة التجارية تؤجر أحد مبانيها للغير مقابل ايجار سنوى قدره ٤٨٠٠٠ جنيه تسدد مقدماً اعتباراً من تاريخ ابرام العقد فى ١٩٩٢/٧/١ . وقد حصلت الشركة على القيمة من المستأجر فى ذلك التاريخ . فيكون قيد إثبات هذه العملية دفترياً كالآتى :

٤٨٠٠٠		من حـ/ النقديــة	٩٢/٧/١
	٤٨٠٠٠	إلى حـ/ الايجار الدائن المقدم	
		إثبات تحصيل ايجار المبنى عن سنة اعتباراً من ٩٢/٧/١	

ويلاحظ أننا جعلنا حساب الايجار الدائن المقدم (وهو من حسابات الخصوم - إلتزامات) دائناً بالقيمة بدلاً من حساب الايجار الدائن (وهو من حسابات الايرادات) اتباعاً لنفس الطريقة الثانية التى عرضناها سلفاً فى معالجة الايجار (المدين) المقدم .

وإذا كانت السنة المالية تنتهى فى ٩٢/١٢/٣١ ، فإنه يلزم إجراء قيد التسوية التـــالى :

٢٤٠٠٠		من حـ/ الايجار الدائن المقدم	٩٢/١٢/٣١
	٢٤٠٠٠	إلى حـ/ الايجار الدائن	
		تسوية حساب الايجار الدائن المقدم فى حساب الايجار الدائن عن ستة أشهر	

ويقفل رصيد حساب الايجار الدائن ضمن بنود الايرادات فى الحساب الختامى ويظل رصيد حســاب الايجار الدائن المقدم ضمن بنود الخصوم فى الميزانية العمومية وعليك القيام بذلك .

٦ - ملخص لآثار اجراءات تسوية العمليات المستمرة :

نخلص مما تقدم إلى أن كل عملية تسوية يتأثر بها أحد حسابات الميزانية ، ينتقل هذا الأثر إلى فترة محاسبية مقبلة كما يتأثر بها أحد حسابات النتيجة ، ومن ثم تؤثر فى نتيجة المقاصة بين الايرادات والمصروفات عن الفترة من أرباح أو خسائر . ونوضح آثار عمليات التسوية على الفترات المحاسبية المختلفة فى صورة نموذج مبسط على الصفحة التالية :

٧ - ورقة العمل وقيود التسوية وقيود الاقفال :

تعرضنا فى الفصل السابق لكيفية اعداد ميزان المراجعة وإجراء قيود الاقفال واعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية . ثم تعرضنا فى البنود السابقة من الفصل الحالى إلى عرض كيفية تسوية بعض الحسابات ، وبرزنا ضرورة إتمام ذلك فى نهاية الفترة المحاسبية .

جدول ملخص آثار التسويات المرتبطة بالعمليات المستمرة

سبب التسوية	أثر التسوية على حسابات الفترات المحاسبية والمعالجة المحاسبية		
	الفترات السابقة أو الفترة الحالية	الفترة الحالية	الفترة أو الفترات المستقبلة
١ - تحول الأصول إلى مصروفات .	تسجل عند السداد أو الشراء في حسابات الأصول بجعل هذه الحسابات مدينة بها .	تتحول الخدمات المستنفدة أو الكمية المستخدمة إلى مصروف بجعل حسابات الأصول دائنة بها .	ما تبقى يظل في حساب الأصول لاستخدامه في الفترات المقبلة .
٢ - المصروفات المستحقة		تجعل المصروفات مدينة بها مقابل جعل الالتزامات دائنة .	تسدد الالتزامات
٣ - الايرادات المستحقة		تجعل الأصول مدينة بها مقابل جعل الايرادات دائنة .	تتحول الأصول المعينة إلى نقدية بالتحصيل .
٤ - الايرادات المقدمة.	تجعل الأصول مدينة مقابل زيادة الالتزامات بالقيمة .	تتحول إلى ايرادات بمقدار ما يتم اكتسابه منها بأداء الخدمات المقابلة بجعل الحساب المعين في الالتزامات مديناً وحساب الايرادات دائناً .	ما يتبقى يمثل التزام بأداء خدمات في المستقبل يتحول إلى ايرادات بأداء تلك الخدمات .

والواقع أن تسوية الحسابات غالباً ما يتم في العادة بعد اعداد ميزان المراجعة ، أي بعد ترصيد الحسابات المختلفة ونقل أرصدتها إلى ميزان المراجعة . وقد ذكرنا في حينه أن حسابات الميزانية يمكن ترصيدها بالحبر بينما أرصدة الايرادات والمصرفات عادة ما يتم ترصيدها بالرصاص حيث أنها تقفل في الحساب الختامي وتصبح بدون أرصدة . وما زالت هذه القاعدة قائمة ولكن بعد أن تستثنى منها حسابات المقدمات والمستحقات في الأصول والخصوم حيث يلزم في العادة تسويتها في نهاية العام .

ويستحسن فى كل الأحوال أن لا يتم ترصيد الحسابات بالحبر إلا بعد إجراء التسويات الخاصة بنهاية العام ويعنى ذلك أن قيود التسوية لابد وأن تسبق الأقفال حتى تتحقق المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات .

وتنطوى عملية إجراء التسويات فى نهاية العام على العديد من التفاصيل التى تزيد من احتمال ارتكاب الأخطاء ، ولذلك يستعين المحاسب عادة فى تنظيم عمليات آخر العام من إجراءات تسويات وإقفال حسابات وإعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية بما يطلق عليه محاسبياً « ورقة العمل » Work Sheet . وورقة العمل هذه لا تعدو أن تكون صحيفة من الورق ، كبيرة نسبياً ، وتنقسم الى عدد من الأعمدة ، تساعد فى تنظيم هذه العمليات . وتحتوى ورقة العمل فى العادة على الخانات الآتية :

١ - خانة لاسم الحساب .

٢ - خانتان لميزان المراجعة بجانبية المدين والدائن قبل إجراء التسويات .

٣ - خانتان لإثبات عمليات التسويات .

٤ - خانتان لميزان المراجعة بجانبية بعد إجراء التسويات .

٥ - خانتان للحساب الختامى إحداهما للمصروفات ومتممها الحسابى إذا كانت نتيجة العمليات ربحاً والأخرى للإيرادات ومتممها الحسابى إذا كانت نتيجة العمليات خسائرا .

٦ - خانتان للميزانية العمومية إحداهما للأرصدة المدينة فى ميزان المراجعة بعد الأقفال والأخرى للأرصدة الدائنة فى ذات الميزان .

وعلى هذا الأساس يمكن للمحاسب أن يقوم بإجراء قيود التسوية وقيود الإقفال واعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل . ويظهر نموذج ورقة العمل بخاناتها المختلفة على النحو التالى :

شركة الأهرام للتجارة والخدمات

ورقة العمل عن الفترة المنتهية فى ١٩٩٢/١٢/٣١

إسم الحساب	ميزان المراجعة قبل التسويات		التسويات		ميزان المراجعة بعد التسويات		الحساب الختامى		الميزانية العمومية	
	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن

وفيما يلى مثالاً يوضح كيفية إستخدام ورقة العمل فى إجراء التسويات واقفال الحسابات وإعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية .

٧ - ١ مثال :

ظهرت الأرصدة الآتية فى ميزان المراجعة لشركة الأهرام للتجارة والخدمات فى ١٩٩٢/١٢/٣١ وذلك قبل اجراء التسويات :

إسم الحساب	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
رأس المال	٣٠٠٠٠٠	
عمولات	٦٢٠٠	
دائنون	٥٠٠٠٠	
مبيعات بضاعة	٢١٩٠٠٠	
مبيعات خدمات	٦٤٨٠٠	
بضاعة		٢٣٠٠٠٠
السيارات		٤٠٠٠٠
مبانى		٩٠٠٠٠
عدد وأدوات		١٠٠٠٠
عملاء		٧٠٠٠٠
مواد ومهمات		٥٤٠٠٠
دعاية وإعلان		٦٦٠٠
أجور		١٥٠٠٠
إيجار		٧٠٠٠
مصروفات متنوعة		١٧٤٠٠
نقدية		١٠٠٠٠٠
	٦٤٠٠٠٠	٦٤٠٠٠٠

فإذا علمت أن الشركة بدأت عملياتها فى ١ / ١ / ١٩٩٢ وأعطيت المعلومات التالية :

١ - بلغت العمولات المستحقة للشركة والتى لم تثبت دفترياً ولم تحصل بعد ٨٤٠٠ جنيه .

٢ - بلغت تكلفة البضاعة المباعة ١٤٤٠٠٠ جنيه ولم تستنزل بعد من رصيد البضاعة .

٣ - بلغ إهلاك المبانى عن العام ٤٠٠٠ جنيه ، وإهلاك السيارات ٥٠٠٠ جنيه .

٤ - قدرت الديون المشكوك فيها بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه .

٥ - بلغت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة ١٤٤٠٠ جنيه ولم يتم إثباتها .

٦ - بلغت الأجـور المستحقة والتى لم تسدد بعد حتى نهاية العام ٥٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

١ - إعداد ورقة العمل وإجراء التسويات اللازمة .

٢ - إثبات قيود التسوية وقيود الإقفال فى دفتر اليومية .

٧ - ٢ مناقشة خطوات الحل :

للوفاء بالمطلوب الأول نقوم بالخطوات التالية :

١ - قم بنقل أرصدة الأستاذ واسمائها إلى ورقة العمل ويمكن فى الواقع أن يتم ذلك مباشرة من حسابات الأستاذ مع الإستغناء عن ميزان المراجعة بصفته المنفصلة . ولكنه فى مثالنا الجارى نقوم بنقل الأرصدة والحسابات كما وردت فى ميزان المراجعة وتدون الأرصدة فى الخانتين المخصصتين لميزان المراجعة قبل التسويات فى ورقة العمل .

٢ - قم بإجراء التسويات فى الحسابات التى تتأثر بها فى الخانتين المخصصتين لذلك ، وقم بإضافة ما يلزم من حسابات لهذا الغرض فى ورقة العمل .

٣ - بعد تعديل أرصدة الحسابات بالتسويات التى قمت بإجراءها فى الخطوة السابقة ، قم بتدوين الأرصدة المعدلة فى الخانتين المخصصتين لميزان المراجعة بعد التسويات وتحقق من توازنه .

٤ - قم بنقل أرصدة حسابات الإيرادات والمصروفات كما تظهر فى ميزان المراجعة بعد التسويات للخانتين المخصصتين للحساب الختامى . وقم بجمع الجانبين وحدد الفرق بينهما ، وضع رقم هذا الفرق فى خانة بإسم حساب أرباح أو خسائر العام ، وذلك كمتمم حسابى للجانب الأصغر .

٥ - قم بنقل أرصدة حسابات الأصول والخصوم كما تظهر فى ميزان المراجعة بعد التسويات للخانتين المخصصتين فى الميزانية العمومية ، ثم قم بنقل أرباح العام (أو خسائر العام) لخانة الخصوم فى الميزانية العمومية مجموعاً فى حالة الأرباح ومطروحاً فى حالة الخسائر ويتم جمع الجانبين للتحقق من توازنهما .

وبتطبيق هذه الخطوات تظهر ورقة العمل كالآتى :

شركة الاهرام للتجارة والخدمات
ورقة العمل للسنة المالية المنتهية فى ١٩٩٢/١٢/٣١

اسم الحساب	ميزان قبل التسويات		التسويات	
	مدين	دائن	مدين	دائن
رأس المال		٣٠٠٠٠٠		
عمولات		٦٢٠٠		(١) ٨٤٠٠
دائنون		٥٠٠٠٠		
مبيعات بضاعة		٢١٩٠٠٠		
مبيعات خدمات		٦٤٨٠٠		
بضاعة	٢٣٠٠٠٠			(٢) ١٤٤٠٠٠
السيارات	٤٠٠٠٠			
مباني	٩٠٠٠٠			
عدد وأدوات	١٠٠٠٠			
عملاء	٧٠٠٠٠			
مواد ومهمات	٥٤٠٠٠			(٣) ١٤٤٠٠
دعاية واعلان	٦٦٠٠			
أجور	١٥٠٠٠		(٤) ٥٠٠٠	
إيجار	٧٠٠٠			
مصروفات متنوعة	١٧٤٠٠			
نقدية	١٠٠٠٠٠			
	٦٤٠٠٠٠	٦٤٠٠٠٠		
عمولات مستحقة			(١) ٨٤٠٠	
تكلفة البضاعة المباعة			(٢) ١٤٤٠٠٠	
مواد ومهمات مستخدمة			(٣) ١٤٤٠٠	
الأجور المستحقة				(٤) ٥٠٠٠
الاهلاك (٤٠٠٠ مباني + ٥٠٠٠ سيارات)			(٥) ٩٠٠٠	
مخصص الاهلاك (٤٠٠٠ مباني + ٥٠٠٠ سيارات)				(٥) ٩٠٠٠
الديون المشكوك فيها			(٦) ٣٠٠٠	
مخصص الديون المشكوك فيها				(٦) ٣٠٠٠
			١٨٣٨٠٠	١٨٣٨٠٠
أرباح العام				

ميزان المراجعة بعد التسويات		الحساب الختامى		الميزانية العمومية	
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
	٣٠٠٠٠٠				٣٠٠٠٠٠
	١٤٦٠٠		١٤٦٠٠		
	٥٠٠٠٠				٥٠٠٠٠
	٢١٩٠٠٠		٢١٩٠٠٠		
	٦٤٨٠٠		٦٤٨٠٠		
٨٦٠٠٠				٨٦٠٠٠	
٤٠٠٠٠				٤٠٠٠٠	
٩٠٠٠٠				٩٠٠٠٠	
١٠٠٠٠				١٠٠٠٠	
٧٠٠٠٠				٧٠٠٠٠	
٣٩٦٠٠				٣٩٦٠٠	
٦٦٠٠		٦٦٠٠			
٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠			
٧٠٠٠		٧٠٠٠			
١٧٤٠٠		١٧٤٠٠			
١٠٠٠٠٠				١٠٠٠٠٠	
٨٤٠٠				٨٤٠٠	
١٤٤٠٠٠		١٤٤٠٠٠			
١٤٤٠٠		١٤٤٠٠			
	٥٠٠٠				٥٠٠٠
٩٠٠٠		٩٠٠٠			
	٩٠٠٠				٩٠٠٠
٣٠٠٠		٣٠٠٠			
	٣٠٠٠				٣٠٠٠
٦٦٥٤٠٠	٦٦٥٤٠٠				
		٧٧٠٠٠			٧٧٠٠٠
		٢٩٨٤٠٠	٢٩٨٤٠٠	٤٤٤٠٠٠	٤٤٤٠٠٠

وبنظرة فاحصة لورقة العمل يمكننا الوصول إلى عدة أستنتاجات هامة وهى :

١ - أن كل زوج من الأعمدة يتوازن تلقيائياً إذا ما اتخذنا الخطوات السابقة ، فنجد أن عموداً ميزان المراجعة يتساويان لضرورة تساوى مجموع الأرصدة المدينة للحسابات المدينة مع مجموع الأرصدة الدائنة للحسابات الدائنة ، كما سبق وذكرنا . كما أن مجموع التسويات المدينة لابد وأن يتساوى مع مجموع التسويات الدائنة ، نظراً لأن كل عملية تسوية لابد وأن يتساوى طرفاها وتعد قائمة بذاتها . ويتساوى جانباً ميزان المراجعة بعد التسويات لأن ما يظهر فيه من أرصدة هو حاصل الجمع الجبرى لأرصدة ميزان المراجعة وعمليات التسوية .
ويتحقق توازن جانباً الحسابى الختامى وجانباً الميزانية العمومية عن طريق أرباح العام (أو خسائر العام) . فتوضع الأرباح فى الجانب المدين من الحساب الختامى لتمثل المتمم الحسابى لجانب المصروفات المدين والأصغر ليساوى جانب الإيرادات الدائن والأكبر (والعكس فى حالة الخسائر) وتوضع الأرباح أيضاً فى جانب الأرصدة الدائنة من حسابات الميزانية (الخصوم) ، لأنها تمثل إضافة إلى حقوق الملكية . ولذلك يقال أن الحساب الختامى والميزانية يرتبطان ببعضهما عن طريق صافى الربح (أو صافى الخسارة) .

٢ - إمكانية إجراء قيود التسوية اللازمة مباشرة من الخانتين المخصصتين للتسويات ، حيث تجعل الحسابات التى يقع مقابلها تسويات فى خانة (المدين) مدينة بالمبالغ الواردة فى هذه الخانة ، وتجعل الحسابات التى يقع مقابلها تسويات فى خانة (الدائن) دائنة بالمبالغ الواردة فى هذه الخانة وقد قمنا بترقيم التسويات أرقاماً وضعت بين أقواس لتبين طرفى كل تسوية ، المدين والدائن .

٣ - إمكانية إجراء قيود الإقفال اللازمة مباشرة من الخانتين المخصصتين للحساب الختامى حيث يجعل الحساب الختامى مديناً والحسابات الواردة أرصدتها فى خانة (المدين بالحساب الختامى) دائنة ، وتجعل الحسابات الواردة أرصدتها فى خانة (الدائن بالحساب الختامى) مدينة مقابل جعل الحساب الختامى دائناً .

٤ - إمكانية تصوير الحساب الختامى والميزانية العمومية فى واقع ورقة العمل مباشرة ،

حيث تحتوى الخانتين المخصصتين للحساب الختامى على المعلومات اللازمة لإعداده ، وتحتوى الخانتان المخصصتان للميزانية العمومية على المعلومات اللازمة لإعدادها .

وبناء على ما تقدم تكون قيود التسوية ، من واقع خانة التسويات بورقة العمل ، كالآتى :

من مذكورين

٥٠٠٠	حـ/ الأجـــور	(٤)
٨٤٠٠	حـ/ عمولات مستحقة	(١)
١٤٤٠٠٠	حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	(٢)
١٤٤٠٠	حـ/ مواد ومهمات مستخدمة	(٣)
٩٠٠٠	حـ/ الإهلاك	(٥)
٣٠٠٠	حـ/ الديون المشكوك فيها	(٦)

إلى مذكورين :

٨٤٠٠	حـ/ عمولات	(١)
١٤٤٠٠٠	حـ/ البضاعة	(٢)
١٤٤٠٠	حـ/ المواد ومهمات	(٣)
٥٠٠٠	حـ/ الأجور المستحقة	(٤)
٩٠٠٠	حـ/ مخصص الاهلاك	(٥)
٣٠٠٠	حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها	(٦)

تسوية الحسابات عن العام

ويلاحظ أننا حافظنا على أرقام التسويات بالقيد كما وردت بورقة العمل حتى يسهل الرجوع إليها والتعرف على آثارها . ولا ترد هذه الأرقام عادة فى قيد اليومية .

وتكون قيود الإقفال ، من واقع خانة الحساب الختامى بورقة العمل ، كالآتى :

٢٩٨٤٠٠		من حـ/ الحساب الختامى
		إلى مذكورين :
	٦٦٠٠	حـ/ الدعاية والإعلان
	٢٠٠٠٠	حـ/ الأجور
	٧٠٠٠	حـ/ الإيجار
	١٧٤٠٠	حـ/ المصروفات المتنوعة
	١٤٤٠٠٠	حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
	١٤٤٠٠	حـ/ مواد ومهمات مستخدمة
	٩٠٠٠	حـ/ الاهلاك
	٣٠٠٠	حـ/ الديون المشكوك فيها
	٧٧٠٠٠	حـ/ أرباح العام
		إقفال حسابات المصروفات فى الحساب الختامى واثبات أرباح العام .
		من مذكورين :
١٤٦٠٠		حـ/ العمولات
٢١٩٠٠٠		حـ/ مبيعات البضاعة
٦٤٨٠٠		حـ/ مبيعات الخدمات
	٢٩٨٤٠٠	إلى حـ/ الحساب الختامى
		إقفال حسابات الإيرادات المختلفة فى الحساب الختامى .

وبترحيل هذه القيود لحسابات الأستاذ الخاصة بعناصرها يتم اقفال حسابات المصروفات والإيرادات عن العام دون أرصدة وتظل أرصدة حسابات الأصول والخصوم لتظهر فى الميزانية العمومية . وعلى ذلك يتم إعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية

لشركة الأهرام كالآتى :

شركة الأهرام للتجارة والخدمات

الحساب الختامى عن السنة المنتهية فى ١٩٩٢/١٢/٣١

	مصروفات		ايرادات
	إلى مذكورين		من مذكورين
٦٦٠٠	حـ/ الدعاية والإعلان	١٤٦٠٠	حـ/ العمولات
٢٠٠٠٠	حـ/ الأجور	٢١٩٠٠٠	حـ/ مبيعات البضاعة
٧٠٠٠	حـ/ الإيجار	٦٤٨٠٠	حـ/مبيعات الخدمات
١٧٤٠٠	حـ/ المصروفات المتنوعة		
١٤٤٠٠٠	حـ/ تكلفة البضاعة المباعة		
١٤٤٠٠	حـ/ مواد ومهمات مستخدمة		
٩٠٠٠	حـ/ الإهلاك		
٣٠٠٠	حـ/ الديون المشكوك فيها		
٧٧٠٠٠	حـ/ أرباح العام (متمم)		
٢٩٨٤٠٠		٢٩٨٤٠٠	

شركة الأهرام للتجارة والخدمات

الميزانية العمومية فى يوم ١٩٩٢/١٢/٣١

أصـــول

البيان	جنيه	جنيه
أصول ثابتة		
مبانى	٩٠٠٠٠	
- مخصص إهلاك	(٤٠٠٠)	
		٨٦٠٠٠
سيارات	٤٠٠٠٠	
- مخصص إهلاك	(٥٠٠٠)	
		٣٥٠٠٠
عدد وأدوات	١٠٠٠٠	
أصول متداولة		١٠٠٠٠
بضاعة		
موارد ومهمات		٨٦٠٠٠
عمـــلاء	٧٠٠٠٠	٣٩٦٠٠
- مخصص ديون مشكوك فيها	(٣٠٠٠)	
		٦٧٠٠٠
عمولات مستحقة		٨٤٠٠
نقدية		١٠٠٠٠٠
		٤٣٢٠٠٠

خصوم

البيان	جنيه	جنيه
حقوق الملكية		
رأس المال	٣٠٠٠٠٠	
أرباح العام	٧٧٠٠٠	
التزامات		
دائنون	٥٠٠٠٠	
أجور مستحقة	٥٠٠٠	
	٤٣٢٠٠٠	

ويلاحظ أن ترتيب بنود الإيرادات والمصروفات فى الحساب الختامى وردت كما فى قيود الإقفال الخاصة بها . وكان من الممكن أن يعاد ترتيبها لإظهار البنود الأكثر أهمية أولاً كالمبيعات وتكلفة البضاعة المباعة مثلاً . أما بالنسبة للميزانية العمومية فقد تم ترتيب بنود الأصول كما سبق وأن ذكرنا . حيث تأتى الأصول الثابتة أولاً ، ثم الأصول المتداولة ويتم الترتيب داخل كل مجموعة منها حسب سهولة تحولها إلى نقدية وهو أحد معايير التفرقة بين المجموعتين من الأصول .

أسئلة وحالات وتمــارين

على

الفصــل السادس

أولاً : الأســـئلة :

الســؤال الأول :

ما هو الفرق بين العمليات منتهية الآثار ومستمرة الآثار .

الســؤال الثاني :

عن طريق الإستعانة بالأمثلة التوضيحية قم بتحديد المفهوم المحاسبي لكل من الآتي :

- تحول الأصول إلى مصروفات
- زيادة المصروفات مقابل زيادة الإلتزامات .
- زيادة المصروفات مقابل نقص الأصول .
- زيادة الإيرادات مقابل زيادة الأصول والإلتزامات .

السؤال الثالث :

ما هي مبررات إجراء التسويات في نهاية الفترة المحاسبية ؟

السؤال الرابع :

ما هي فوائد إستخدام ورقة العمل ، وهل هي الوسيلة الوحيدة للحصول على هذه الفوائد ؟

السؤال الخامس :

برر خطأ أو صواب كل من العبارات التالية :

(أ) يعتبر التأمين المدين المقدم مثالاً لزيادة المصروفات مقابل نقص الأصول .

(ب) يمكن أن تحمل المواد والمهمات المشتراه على حسابات المصروفات بجعل هذه الحسابات مدينة عند الشراء ، ثم تتحدد تكلفة ما لم يستخدم منها في نهاية العام وتستنزل من حسابات المصروفات وتتحول إلى أصل .

(جـ) الأجور المستحقة تمثل ما يتم الحصول عليه من خدمات العاملين خلال الفترة الحالية أو الفترات السابقة وتخص الفترة أو الفترات اللاحقة .

(د) يمثل الإيجار المدين المقدم ما يتم سداده خلال الفترة المحاسبية الحالية ويخص الفترة أو الفترات التالية .

(هـ) تؤدى المصروفات المستحقة إلى نقص الأرباح وزيادة الإلتزامات .

(و) يتحمل حساب الديون المشكوك فيها بقيمة الديون المستحقة قبل العملاء والتى يتأكد عدم تحصيلها .

(ز) الإيرادات المستحقة هى تلك التى تنشأ عن أداء المشروع لخدمات دون الحصول على قيمتها ، وتؤدى إلى زيادة الأصول والإلتزامات .

(ح) الحصول على إيرادات مقدمة يؤدى إلى زيادة الأصول والإلتزامات حتى يتم سدادها نقداً .

(ط) لابد من حساب الإهلاك على كل الأصول دون إستثناء حيث أن إستخدامها يؤدى إلى نقص قيمتها .

(ى) تعتبر المصروفات المستحقة من العمليات التامة وغير المنجزة فى أحد طرفيها .

(ك) تؤثر قيود التسوية عموماً فى حسابين أو أكثر من حسابات الحساب الختامى أو فى حسابين أو أكثر من حسابات الميزانية العمومية .

(ل) لا يمكن إستخدام ورقة العمل كبديل لإعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية لأغراض توصيل نتائج القياس إلى من يهمه الأمر .

(م) جميع قيود التسوية لابد أن تؤثر على حساب أو أكثر من الحسابات القديمة التى تظهر فى ميزان المراجعة قبل التسويات ، وعلى حساب أو أكثر من الحسابات الجديدة التى لا توجد فى هذا الميزان .

ثانياً : الحالات :

برر خطأ أو صواب كل إجابة من الإجابات المعطاه لكل حالة من الحالات التالية : (التبرير يمكن أن يكون فى صورة نظرية أو حسابية حسب الحالة المعينة وما يرتبط بها من إجابات) .

الحالة الأولى :

إذا أبرمت إحدى الشركات بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة ثلاث سنوات بمبلغ ٧٢٠٠ جنيه وسددت القيمة بالكامل في تاريخ التعاقد ١٩٩٢/٤/١ . ويسرى التأمين إبتداء من ١٩٩٢/٩/١ ، فإن :

(أ) مصروفات سنة ١٩٩٢ تتحمل بمبلغ ٨٠٠ جنيه

(ب) الباقى بعد إستبعاد مصروفات سنة ١٩٩٢ يعتبر من الأصول التى تخص سنوات تالية لسنة ١٩٩٢ .

(جـ) يمكن أن تسجل هذه العملية كأصل أو كمصروف فى سنة التعاقد ، إلا أنه فى السنوات التالية لابد من ظهورها كأصل يتحول إلى مصروف بما يعادل الخدمات المستفادة منه خلال كل فترة محاسبية .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشيء مما تقدم .

الحالة الثانية :

تنصب التسويات الجردية على العمليات المستمرة وتهدف إلى :

(أ) تحقيق المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات عن طريق تحديد نصيب الفترة المحاسبية الحالية من كل منهما .

(ب) قياس المستنفد من الأصول أو خدماتها خلال الفترة وما تبقى منها للفترات التالية .

(جـ) قياس ما ينشأ من إلتزامات على الوحدة المحاسبية مقابل الحصول على الإيرادات مقدماً أو ما ينشأ لها من أصول طرف عملائها .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشيء ما تقدم .

الحالة الثالثة :

يتحقق مبدأ المقابلة السليمة لإيرادات الفترة المحاسبية بالمصروفات المتعلقة بها دون الحاجة إلى إجراء تسويات إذا :

(أ) لم توجد أصول ثابتة أو مقدمات أو مستحقات وكانت تكلفة البضاعة المباعة تتحدد عند تمام عملية البيع .

(ب) كانت كل العمليات الخاصة بجميع بنود الإيرادات والمصروفات تتم نقداً .

(حـ) كانت كل العمليات التامة والمنجزة خلال الفترة المحاسبية منتهية الآثار ، ولا توجد عمليات ممتدة الآثار من فترات سابقة .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشيء ما تقدم .

الحالة الرابعة :

تعتبر المصروفات المقدمة كالبضاعة وكلاهما من الأصول التى لا يمكن إعتبارها من المصروفات عند سداد قيمتها . ذلك لأن :

(أ) الأصول تتحول إلى مصروفات بمقدار ما ينفد من خدماتها أو ما يستنفد منها ، وهى بذلك فيما يختص بذلك الجزء الذى تحول إلى مصروف تعتبر كما لو كانت شيئاً موجوداً وأصبح غير موجود .

(ب) حقوق الحصول على الخدمات المترتبة على سداد المصروفات مقدماً لا يتم الحصول عليها وقت سدادها وإنما على مدار فترة زمنية تالية لذلك التاريخ.

(جـ) المصروفات لا يمكن أن تتحول إلى أصول حيث لا يمكن رد بشيء الذى يستهلك أو يهلك إلى أصله .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشيء ما تقدم .

الحالة الخامسة :

إذا بلغت تكلفة البضاعة الموجودة فى أول الفترة لدى إحدى الشركات هى ٤٠٠٠٠ جنيه ، وقامت الشركة خلال الفترة بشراء بضاعة يبلغ مجموع تكلفتها ١٨٢٠٠٠ جنيه ، وتبين أن ما تبقى لديها فى نهاية الفترة من البضاعة تبلغ تكلفته ٣٢٠٠٠ جنيه فإن ذلك يعنى :

(أ) أن البضاعة المتاحة للبيع تبلغ تكلفتها ٢٢٢٠٠٠ جنيه .

(ب) أن البضاعة (وهى من الأصول) تحولت إلى تكلفة بضاعة مباعة (وهى من المصروفات) بمبلغ ١٩٠٠٠٠ جنيه .

(جـ) أن المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات تقتضى جعل حساب البضاعة (أصل) مديناً فى مقابل جعل حساب تكلفة البضاعة المباعة (مصروف) دائناً وهو من قيود التسوية .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشىء ما تقدم .

الحالة السادسة :

نتيجة لأن الديون المعدومة تعتبر من الخسائر المحققة ، بينما تعتبر الديون المشكوك فى تحصيلها من الخسائر المحتملة فإن :

(أ) الاقتصار على إثبات الديون المعدومة دفترياً يتفق مع عرف أو مبدأ التكلفة التاريخية ، لأن الديون المعدومة من الأحداث التى تحققت فعلاً .

(ب) ما لم يتم تحصيل قيمة مبيعات الفترة نقداً فإن الوحدة المحاسبية قد تتعرض لخسائر فى الفترات المقبلة إذا توقف بعض العملاء عن سداد المستحق عليهم مقابل المبيعات التى تمت لهم ، وحتى تحتاط الوحدة لهذه الخسائر فإن عرف الحيطة والحذر يقتضى جعل حساب الديون المشكوك فيها مديناً (وهو خسائر محتملة يعالج معالجة مصروفات الفترة) ومخصص الديون المشكوك فيها دائناً بما يتوقع عدم تحصيله من مديونات العملاء .

(جـ) يتناقض عرف الحيطة والحذر مع مبدأ التكلفة التاريخية ، كما يودى الأخذ بهذا المبدأ فقط إلى عدم المقابلة السليمة لإيرادات الفترة بمصروفاتها .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشىء ما تقدم

الحـــالة الثامنة .

إذا استخدمت الوحدة المحاسبية أصولاً مملوكة للغير ، أو إذا قام العاملون فيها بأداء خدماتهم لها ، دون أن تقوم الوحدة بسداد أجرة الإستخدام للغير أو للعاملين خلال الفترة المحاسبية التى إستفادت بذلك فإنه :

(أ) تكون العملية تامة ومنجزة فى أحد طرفيها وغير منجزة من الطرف الآخر وهى بذلك تكون عملية مستمرة بالطرف الذى لم يتم إنجازه .

(ب) يترتب على ذلك قيام إلتزام على الوحدة المحاسبية بسداد قيمة هذه الخدمات فى الفترة أو الفترات المقبلة .

(جـ) يتم إثبات إلتزام الوحدة المحاسبية بقيد تسوية يودى إلى زيادة المصروفات بقيمة الخدمات التى استفادت بها الفترة المحاسبية مقابل زيادة إلتزامات الوحدة المحاسبية بالقيمة .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشىء ما تقدم .

الحـــالة الثامنة :

يعتبر إهلاك الأصول الثابتة من بنود المصروفات حيث :

(أ) يتم الحصول على الأصول الثابتة للإستفادة بخدماتها فى أنشطة الوحدة المحاسبية التى تتضافر لتحقيق الإيرادات ، ويترتب على هذه الاستفادة عندما تتم فعلاً أن تنقص الخدمات المتبقية فى هذه الأصول ، ومن ثم تتحول قيمة ذلك الجزء المستفد من الخدمات إلى مصروف .

(ب) يمثل الإهلاك النقص الذى يقدره المحاسب فى قيمة الأصل نتيجة إنقضاء جزء من عمره الإنتاجى المقدر ، ومن ثم يصبح من اللازم تحول هذا النقص من أصل إلى مصروف .

(جـ) يمثل الإهلاك نصيب الفترة المحاسبية من تكلفة العمليات المستمرة التى تنطوى عليها الأصول الثابتة والتى أنتجت اثارها بصفة جزئية على مدار الفترة .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشىء ما تقدم .

الحـــالة التاسعة :

إذا قام الغير بإستخدام أصول الوحدة المحاسبية خلال الفترة المحاسبية ولم يقم بسداد مقابل هذا الإستخدام إلا فى الفترة المحاسبية التالية فإن :

(أ) الأصول تزداد بقيمة الإيرادات التى تدفقت بإستخدام الغير لأصول الوحدة المحاسبية وكذلك بقيمة الإيرادات المستحقة .

(ب) حيث لم يتم تحصيل قيمة هذه الإيرادات بعد فهى تعتبر مستحقة لدى الغير وتعتبر من أصول الوحدة المحاسبية .

(جـ) تستدعي المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات إثبات الإيرادات المستحقة بقيد تسوية يؤدى إلى زيادة الأصول بقيمتها وكذلك الإيرادات .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشيء ما تقدم .

الحالة العاشرة :

إذا رغب الغير فى إستخدام أصول الوحدة المحاسبية أو الحصول على جزء من السلع أو الخدمات التى تقوم ببيعها أو بأدائها وقام بسداد قيمة ما يرغب فيه مقدماً فإن :

(أ) الأصول تزداد بالقيمة كما تزداد إلتزامات الوحدة المحاسبية قبل الغير بالقيمة .

(ب) لا يؤثر ذلك على مقابلة الإيرادات بالمصروفات مقابلة سليمة إلا بمقدار ما ينقص من إلتزامات الوحدة المحاسبية نتيجة توفير الأصول أو الخدمات أو السلع للغير الذى سدد قيمتها مقدماً خلال الفترة المحاسبية .

(جـ) يتم إثبات عملية زيادة الأصول والإلتزامات عند قيام الغير بالسداد مقدماً ، وتعتبر بمثابة إيرادات مقدمة ، ويقتصر نصيب الفترة المحاسبية على ما يتحق منها بأداء الخدمات أو توفير السلع أو الأصول ، ويتحدد ذلك دفترياً بقيد تسوية .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشيء ما تقدم .

الحالة الحادية عشر :

إذا بلغت إيرادات الفوائد الدائنة فى ميزان المراجعة قبل التسويات مبلغ ٧٢٠٠ جنيه وكانت هذه تمثل فوائد على وديعة ثابتة لدى البنك بمعدل ١٢ ٪ سنوياً تحتسب كل ستة أشهر إعتباراً من تاريخ الايداع فى ١٩٩٢/٤/١ ، وكان مبلغ الوديعة ١٢٠٠٠٠ جنيه ، وإنتهت الفترة المحاسبية فى ١٩٩٢/١٢/٣١ ، فإنه :

(أ) يلزم جعل الفوائد الدائنة المستحقة مديناً وحساب الفوائد الدائنة دائناً بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه حتى تتحقق المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات ، وذلك بقيد تسوية فى ١٩٩٢/١٢/٣١ .

(ب) تعتبر الوديعة من أصول الوحدة المحاسبية كما تزداد الأصول بما يتدفق من

فوائد بمرور الزمن عليها مقابل زيادة الإيرادات .

(جـ) تظهر إيرادات الفوائد فى الحساب الختامى بمبلغ ٩٨٠٠ جنيه بينما تظهر الفوائد الدائنة المستحقة بين الأصول فى الميزانية بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشىء ما تقدم .

الحالة الثانية عشر :

إذا بلغ رصيد المواد والمهمات لدى الوحدة المحاسبية فى بداية العام ١٧٠٠٠ جنيه ، وتم خلال العام شراء مواد ومهمات بعضها نقداً والبعض الآخر على الحساب بلغت فى جملتها ٢٨٠٠٠ جنيه ، غير أنه وجد فى نهاية العام أن ما تبقى فى المخازن من المواد والمهمات تبلغ تكلفته ١٢٠٠٠ جنيه فإن ذلك يعنى :

(أ) أن المواد والمهات تعتبر من الأصول وعند شرائها تم جعل حسابها مديناً وحساب النقدية أو الموردين دائناً ـ وهو قيد إثبات .

(ب) أنه قد إستخدم من هذه الموارد والمهمات خلال العام ما تبلغ قيمته ٣٥٠٠٠ جنيه ، ومن ثم يلزم تحويله من حسابات الأصول إلى حسابات المصروفات بجعل حساب المواد والمهمات المستخدمة (مصروف) مديناً وجعل حساب المواد والمهمات (أصل) دائناً ، وذلك بقيد تسوية .

(جـ) يكون قيد الإقفال بجعل حساب المواد والمهمات المستخدمة دائناً وجعل الحساب الختامى مديناً بمبلغ ٣٣٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشىء ما تقدم .

ثالثاً : التمـــارين :

التمرين الأول :

ظهرت الأرصدة التالية بين أرصدة ميزان المراجعة فى ٩٤/٦/٣٠ لشركة النصر ، حيث تنتهى السنة المالية فى ذلك التاريخ :

	مدين	دائن
آلات ومعدات	٧٣٠٠٠	
مخصص إهلاك		١٦٠٠٠
مصروفات عمومية	٢٦٤٠٠	
إيجار مقدم	٤٨٠٠	
إيرادات مقدمة		١٦٨٠٠
فوائد دائنة		١١٣٠٠
مواد ومهمات	٤٥٠٠٠	

فإذا علمت أن :

١ - تهلك الآلات والمعدات سنوياً بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه .

٢ - بلغت المصروفات العمومية المستحقة فى ٦/٣٠ مبلغ ٨٢٠ جنيه .

٣ - يسدد إيجار المبنى الذى تشغله الشركة مقدماً فى ١/١ من كل سنة ليغطى الفترة حتى ١٢/٣١ . ويبلغ الإيجار الشهرى للمبنى ٤٠٠ جنيه .

٤ - يمثل رصيد الإيرادات المقدمة ما تحصل من العملاء عن خدمات لم يتم أداؤها فى تاريخ التحصيل ، وقد قامت الشركة منذ ذلك التاريخ حتى نهاية السنة المالية بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٣٢٠٠ جنيه .

٥ - بلغت الفوائد الدائنة المكتسبة على إستثمارات الشركة والتى لم تحصل بعد حتى ٦/٣٠ مبلغ ٧٠٠ جنيه .

٦ - بلغت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة حتى ٦/٣٠ مبلغ ٢٣٥٠٠ جنيه .

المطلوب :

إجراء قيود التسوية اللازمة ، وتصوير حسابات الأستاذ اللازمة لاثبات هذه العمليات .

التمرين الثانى :

ظهرت الأرصدة التالية بين أرصدة ميزان المراجعة فى ١٩٩٣/١٢/٣١ لشركة الشرق الأوسط للتجارة والخدمات :

	مدين	دائن
إيجارات دائنة مقدمة		٧٢٠٠
مبـــانى	٤٥٠٠٠	
مخصص إهلاك مبانى		٤٠٠٠
بضاعـــة	٧٤٩٠٠	
تأمين مقدم	٧٢٩٦	
أجـــور	١٤٨٠٠	

فإذا علمت أن

١ – يمثل رصيد الايجارات الدائنة المقدمة المتحصل عن إيجار أحد المبانى الشركة للغير لمدة أربعة سنوات تبدأ فى ٨/١ .

٢ – تهلك المبانى بواقع ٧٥٠ جنيه سنوياً .

٣ – بلغت تكلفة البضاعة الباقية فى مخازن الشركة فعلاً فى ١٢/٣١ ١٤٩٠٠ جنيه .

٤ – رصيد التأمين المقدم يمثل قسط بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنة يبدأ سريان مفعولها فى أول سبتمبر وهو تاريخ سداد القسط .

٥ – بلغت الأجور المستحقة والتى لم تسدد بعد حتى ١٢/٣١ مبلغ ٨٠٠ جنيه .

المطلوب :

إجراء قيود التسوية الخاصة بهذه العمليات فى ٩٣/١٢/٣١ ، وترحيلها للحسابات الخاصة بها وإعداد ميزان المراجعة الجزئى لأرصدة الحسابات بعد إجراء التسويات .

التمرين الثالث :

فيما يلى بعض الأرصدة التى ظهرت فى ميزان مراجعة شركة المحروسة فى ٩٣/١٢/٣١ ، تاريخ نهاية السنة المالية ، وذلك بعد إجراء قيود التسويات وترحيلها للحسابات الخاصة بها .

	مدين	دائن
بضاعة	٢٥٠٠٠	
تكلفة البضاعة المباعة	٣٥٠٠٠	
عملاء	٦٨٠٠٠	
مخصص ديون مشكوك فيها		٣٥٠٠
تأمين مقدم	١١٢٥	
تأمين ضد الحريق	٣٣٧٥	
مبانى	٦٤٢٠٠	
مخصص إهلاك مبانى		٣٨٠٠
أجور	١٧٤١٠	
أجور مستحقة		٤١٠
فوائد دائنة		٢٨٠٠
فوائد دائنة مستحقة	٣٠٠	
إيجار مقدم	٤٨٠	
إيجار	٧٤٠٠	
ديون مشكوك فيها	٣٠٠٠	
إهلاك مبانى	٩٥٠	

فإذا علمت أن :

١ - قامت الشركة بابرام بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنة وتم سداد القسط مقدماً في ٤/١ .

٢ - يتم سداد إيجار المبنى الذى تشغله الشركة مقدماً لكل سنة منذ تاريخ إستئجار المبنى في ٣/١ .

المطلوب :

١ - إجراء قيود التسوية التي تعتقد أن محاسب الشركة قام بإجرائها في ١٢/٣١ ، وترتب على ترحيلها لحسابات الأستاذ ظهور أرصدة حسابات ميزان المراجعة بعد التسويات بهذه الصورة .

٢ - قم بإعداد ميزان المراجعة الجزئي للشركة قبل إجراء التسويات .

التمرين الرابع :

فيما يلي ميزان المراجعة لشركة الألفى كما يظهر في ١٩٩٣/١٢/٣١ قبل إجراء التسويات .

	مدين	دائن
رأس المــــال		٤٤٠٠٠
مواد ومهمات	٩٠٠٠	
بضاعـــــة	١٣٤٤٠	
أثاث وتركيبات	١١٢٦٤	
دائنـــــون		٥٠٠٠
مخصص إهلاك أثاث وتركيبات		٥٠٠
إيجار مقدم	١٥٣٦	
عملاء	٦٥٦٠	
نقدية	٢٠٤٠٠	
أجور	٦٦٠٠	
مصروفات عمومية	٨٣٠٠	
مبيعات خدمات		١٣٠٠٠
مبيعات بضاعة		١٤٦٠٠
	٧٧١٠٠	٧٧١٠٠

فإذا علمت أن :

١ - بلغت تكلفة البضاعة المباعة ٨٣٢٠ جنيه .

٢ - بلغت المواد والمهمات المستخدمة خلال العام ٢٧٥٠ جنيه .

٣ - يهلك الأثاث والتركيبات بواقع ٦٠٠ جنيه سنوياً .

٤ - قدرت الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ٥٨٠ جنيه .

٥ - بلغت الأجور المستحقة في ١٢/٣١ ٤٠٠ جنيه .

٦ - بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والتي لم تسجل في الدفاتر ولم تحصل قيمتها حتى ١٢/٣١ مبلغ ١١٠٠ جنيه .

المطلـــوب :

١ - بإستخدام ورقة عمل ذات سبعة أعمدة قم بإدخال أرصدة حسابات ميزان المراجعة قبل التسويات في العمودين الثاني والثالث . وقم بتدوين التسويات في العمودين الرابع والخامس ، ثم قم بإعداد ميزان المراجعة بعد التسويات في العمودين السادس والسابع .

٢ - قم بإجراء قيود التسوية اللازمة من واقع ورقة العمل .

التمرين الخامس :

فيما يلي ورقة العمل الجزئية لشركة صقر للمعدات والأجهزة الكهربائية كما تم إعدادها في ١٩٩٣/١٢/٣١ :

إسم الحساب	ميزان المراجعة		التسويات	
	مدين	دائن	مدين	دائن
رأس المال		؟		
أوراق دفع		١٦٠٠٠		
بضاعة	٩٠٨٠٠			(١) ٦٤٢٠٠
مواد ومهمات	٢٥٢٠			(٢) ٩٦٠
آلات ومعدات	٤٦٨٠٠			
مخصص إهلاك آلات ومعدات		٤١٦٠		(٣) ٥٢٠
إيجار مقدم	٣٦٠٠			(٤) ١٢٠٠
تأمين مقدم	١٢٠٠			(٥) ٨٠٠
نقدية	٤١٢٠٠			
إيرادات مقدمة متنوعة		٤٨٠٠	(٦) ١٦٠٠	
أجور ومرتبات	٩٢٦٠		(٧) ٥٤٠	
مصروفات عمومية	٤٨٢٠		(٨) ٣٨٠	
إيرادات خدمات		١٤٨٤٠		
مبيعات بضاعة		٧٤٤٠٠		
	؟	؟		
تكلفة البضاعة المباعة			(١) ٦٤٢٠٠	
مواد مهمات مستخدمة			(٢) ٩٦٠	
إهلاك آلات ومعدات			(٣) ٥٢٠	
إيجار			(٤) ١٢٠٠	
تأمين			(٥) ٨٠٠	
إيرادات متنوعة				(٦) ١٦٠٠
أجور ومرتبات مستحقة				(٧) ٥٤٠
مصروفات عمومية مستحقة				(٨) ٣٨٠
فوائد على أوراق الدفع			(٩) ٦٤٠	
فوائد مستحقة				(٩) ٦٤٠
			؟	؟

المطلوب :

١ - إستكمال ورقة العمل وإجراء قيود التسوية والإقفال وإعداد الحساب الختامي والميزانية .

٢ - صياغة التسويات التسعة بالصورة التي ترى أنها تؤدي إلى إجرائها بالطريقة التي تمت بها في ورقة العمل (مثال : (١) بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الفترة مبلغ ٦٤٢٠٠ جنيه) .

التمرين السادس :

فيما يلي أوراق العمل الجزئية المستخرجة من سجلات إحدى الشركات التجارية عن فترات زمنية مختلفة :

١ - الورقة الأولى

إسم الحساب	الميزان قبل التسويات		التسويات		الميزان بعد التسويات	
	مدين	دائن	منه	له	مدين	دائن
أجور	؟		؟		٢٧٠٠٠	
أجور مستحقة				؟		٢٧٥٠
إيجار دائن مقدم		١٨٠٠٠	؟			١٢٠٠٠
إيجار دائن		٧٢٠		؟		؟
مواد ومهمات	٢٣٦٠٠			؟	؟	
مواد ومهمات مستخدمة			؟		١٦١٠٠	

الورقة الثانية -

إسم الحساب	الميزان قبل التسويات		التسويات		الميزان بعد التسويات	
	مدين	دائن	منه	له	مدين	دائن
تأمين مقدم	؟			٨٠٠٠	٦٠٠٠	
تأمين			؟		؟	
إهلاك الأصول الثابتة			٢٨٥٠٠		؟	
مخصص إهلاك		؟		؟		٥٨٠٠٠
الأصول الثابتة	؟				١٠٠٠٠٠	
مخصص ديون مشكوك فيها		؟		٢٣٠٠		٥٠٠٠
ديون مشكوك فيها			؟		؟	

٢ - الورقة الثالثة :

إسم الحساب	الميزان قبل التسويات		التسويات		الميزان بعد التسويات		الحساب الختامي	
	مدين	دائن	منه	له	مدين	دائن	مدين	دائن
تأمين مقدم	؟			؟	٦٠٠٠			
تأمين			؟		؟		٣٠٠٠	
أجور	؟		؟				٢١٧٥٠	
أجور مستحقة				؟		١٧٥٠		
إيجار مقدم	؟			١٨٠٠	٥٤٠٠			
إيجار	؟		؟		؟		٢٥٠٠	

٤ – الورقة الرابعة

إسم الحساب	الميزان قبل التسويات		التسويات		الميزان بعد التسويات		الحساب الختامى	
	مدين	دائن	منه	له	مدين	دائن	مدين	دائن
عمولة دائنة		؟		؟		؟		٤٨٠٠
عمولات دائنة مستحقة			٩٠٠		؟			
إيجار	؟		٢٤٠		؟		٣٦٠٠	
إيجار مستحق				؟		؟		
فوائد دائنة		٧٧٠		؟		؟		١٠٠٠
فوائد دائنة مستحقة			؟		؟			
مياه وإنارة	٧٢٠		؟		؟		١٠٠٠	
مياه وإنارة مستحقة				؟		؟		

المطلوب :

إستكمال البيانات الناقصة فى أوراق العمل الجزئية السابقة .

التمرين السابع :

فيما يلى أرصدة ميزان المراجعة قبل وبعد التسويات لإحدى الشركات التجارية فى ١٩٩٣/١٢/٣١

أولا : ميزان المراجعة قبل التسويات فى ١٩٩٣/١٢/٣١ :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	إسم الحساب
جنيه	جنيه	
٣٣٨٠٠٠	٨٩٠٠٠٠	نقدية ورأس المال
٣٢٠٠٠٠	٤٥٠٠٠	مبانى ودائنين
٨٤٠٠٠	١٢٠٠٠	آلات ومعدات ومخصص إهلاك
٦١٠٠٠	٨٠٠٠	عملاء وأرباح محجوزة
٣٥٠٠	١٤٦٠٠	أجور ومرتبات وإيرادات متنوعة
١٢٤٠٠	٧٤٠٠	مصروفات عمومية وإيرادات خدمات
٢٨١١٠٠	١٢٣٠٠٠	بضاعة ومبيعات
١١٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠	

ثانياً : ميزان المراجعة بعد التسويات فى ١٩٩٣/١٢/٣١ :

إسم الحساب	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
نقدية ورأس المال	٨٩٠٠٠٠	٣٣٨٠٠٠
مبانى ومخصص إهلاك	٣٠٠٠	٣٢٠٠٠٠
إهلاك مبانى ودائنين	٤٥٠٠٠	٣٠٠٠
الات ومعدات ومخصص إهلاك	٢٠٠٠٠	٨٤٠٠٠
إهلاك آلات ومعدات		٨٠٠٠
عملاء وأرباح محجوزة	٨٠٠٠	٦٠٠٠٠
ديون معدومة		١٠٠٠
ديون مشكوك فيها ومخصص ديون	٢٥٠٠	٢٥٠٠
أجور ومرتبات	١٥٠٠	٥٠٠٠
إيرادات متنوعة	١٢٠٠٠	
إيرادات متنوعة مقدمة	٢٦٠٠	
مصروفات عمومية وإيرادات خدمات	٧٤٠٠	١٠٠٠٠
مصروفات عمومية مسددة مقدماً		٢٤٠٠
بضاعة		٢٠٥٠٠٠
تكلفة بضاعة مباعة ومبيعات	١٢٣٠٠٠	٧٦١٠٠
	١١١٥٠٠٠	١١١٥٠٠٠

المطلوب :

١ - إعداد ورقة العمل للشركة فى ٩٩٣/١٢/٣١ بخاناتها المختلفة فيما عدا خانتى الحساب الختامى والميزانية العمومية .

٢ - إجراء قيود التسوية من واقع ورقة العمل .

٣ - إجراء قيود الإقفال وإعداد الحساب الختامى عن الفترة .

٤ - إعداد الميزانية العمومية فى نهاية الفترة .

الفصل السابع

فى

ملخص الدورة المحاسبية

فى صورة متكاملة

١ - مقدمة وخطة الفصل :

يطلق على مجموعة الاجراءات المحاسبية المؤدية إلى قياس الربح وتصوير المركز المالى - كما سبق وتبينا - الدورة المحاسبية . وتتلخص خطوات الدورة المحاسبية بما فيها تسوية العمليات المستمرة التى تناولناها فى الفصل السابق فيما يلى :

١ - يتحقق المحاسب من ورود العمليات موضوع الاثبات فى الدفاتر فى صورة تامة ومنجزة ، وبحيث تكون الوحدة المحاسبية طرفاً فيها . ويعنى تمام العملية وانجازها تبادل موارد أو خدمات ذات قيمة اقتصادية .

٢ - يقوم المحاسب بتسجيل العملية على المستندات المؤيدة لها أو يتحقق من وجود مثل هذه المستندات .

٣ - يتم بعد ذلك تحليل كل عملية إلى طرفيها المدين والدائن ويتم قيدها فى دفتر اليومية وذلك على حسب التسلسل التاريخى للعمليات المختلفة . ويطلق على تحليل العملية لتحديد الطرف الذى يجعل مديناً والطرف الذى يجعل دائناً التوجيه المحاسبى للعملية .

٤ - يتم ترحيل العمليات التى يجرى إثباتها فى دفتر اليومية إلى الحسابات

الخاصة بها فى دفتر الاستاد . وذلك حتى يمكن تصنيف العمليات إلى أصناف متجانسة يقع كل صنف منها فى حساب خاص .

٥ - فى نهاية الفترة المحاسبية ، أو عندما ترغب الادارة فى ذلك ، يقوم المحاسب بترصيد حسابات الاستاذ ويقوم باعداد ملخص لهذه الأرصدة عن طريق اعداد ميزان المراجعة ، قبل إجراء التسويات .

٦ - يقوم المحاسب - فى العادة - باعداد ورقة العمل ، ويقوم باجراء التسويات اللازمة على العمليات المستمرة فى نهاية الفترة المحاسبية أو عندما ترغب الإدارة ، ويمكن إعداد ميزان المراجعة قبل إجراء التسويات فى ورقة العمل مباشرة .

٧ - يقوم المحاسب باجراء قيود التسوية اللازمة من واقع ورقة العمل بعد إجراء التسويات ، ويتم ترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها فى دفتر الأستاذ

٨ - يقوم المحاسب باقفال حسابات الايرادات والمصروفات فى الحساب الختامى ويتم اعداد الحساب عن الفترة المحاسبية ، ويتم ترحيل قيود الاقفال إلى الحسابات الخاصة بها .

٩ - يقوم المحاسب باعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال ، ويقوم بتصوير الميزانية العمومية .

والواقع أن المحاسب يقوم باجراء قيود التسوية والاقفال من واقع ورقة العمل ، كما أوضحنا فى الفصل السابق ، كما أنه يقوم باعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل أيضاً ، كما يمثل عمود الميزانية العمومية فى ورقة العمل فى حقيقة الأمر ميزان المراجعة بعد الاقفال .

ونتناول فى هذا الفصل توضيح اجراءات الدورة المحاسبية فى صورة متكاملة وذلك عن طريق مثال توضيحى .

٢ - مثـال توضيحى :

بدأت شركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة عملياتها فى أول يناير ١٩٩٣ بالميزانية الافتتاحية التالية : (لاحظ أن الميزانية الافتتاحية فى ١٩٩٣/١/١ هى نفسها الميزانية العمومية فى ١٩٩٢/١٢/٣١) .

شركة صبحى عبد الحميد

الميزانية العمومية فى ١٩٩٢/١٢/٣١

	أصول		خصوم
١٢٥٠٠	أثاث وتركيبات	٥٠٠٠٠	رأس المال
١٢٠٠٠	سيارات	٩٣٠٠	أرباح محجوزة
٦٧٠٠	مواد ومهمات	٣٠٠٠٠	قرض البنك
٥٣٠٠	بضاعة	١٧٠٠٠	دائنون
٢٤٥٠٠	عملاء	١٢٠٠	أجور مستحقة
١٠٠٠٠	أوراق قبض	١٥٠٠	مخصص اهلاك أثاث
٤٠٠٠٠	نقدية	٣٠٠٠	مخصص اهلاك سيارات
١١٢٠٠٠		١١٢٠٠٠	

وقد قامت الشركة خلال شهر يناير بالعمليات التالية :

التاريخ | العملية

١ ينـاير حصلت الشركة على زيادة فى رأس المال قدرها ٢٥٠٠٠ جنيه ، كما اتفقت الشركة فى نفس اليوم مع أحد الموردين الجدد على توريد بضاعة على الحساب بمبلغ ١٣٥٠٠ جنيه ، ووافق المورد على توريد البضاعة يوم ١/٧ .

٣ ينـاير قدمت الشركة خدمات لعملائها بلغت قيمتها ١٢٥٠ جنيه تحصل منها ٧٠٠ جنيه نقداً . وفى نفس اليوم اتفقت الشركة مع العميل حسين على تسديد رصيد حسابه البالغ ٣٥٠٠ جنيه ، ووافق العميل على القيام بالسداد بعد ثلاثة أيام .

٥ ينـاير باعت الشركة احدى السيارات المملوكة والتى تبلغ تكلفتها ٤٠٠٠ جنيه، ويبلغ مخصص الاهلاك الخاص بها ١٠٠٠ جنيه ، بمبلغ ٢٨٠٠ جنيه نقداً .

٧ ينـــاير قام المورد الجديد بتوريد بضاعة ... قدرها ٨٥٠٠ جنيه ، كما قام العميل حسين بسداد مبلغ ٢٣٠٠ جنيه من رصيد حسابه .

٩ ينـــاير بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ١٠٣٠٠ جنيه تحصل منها ٧٢٠٠ جنيه ، كما بلغت الأجور المسددة حتى تاريخه ، بما فيها الأجور المستحقة ٢٦٠٠ جنيه .

١١ ينـــاير قامت الشركة بسداد قسط بوليصة التأمين ضد الحريق التى تم ابرامها فى ٩٢/١٢/٣١ لتغطى السنة المالية المنتهية فى ٩٣/١٢/٣١ والبالغ قدره ٦٠٠ جنيه عن سنة . وفى نفس اليوم اتفقت الشركة على استئجار مبنى اضافى لمزاولة عملياتها فيه اعتباراً من ١/١٥ ولمدة سنة بايجار سنوى قدره ١٢٠٠ جنيه سددت نقداً .

١٥ ينـــاير اتفقت الشركة مع بعض عملائها الذين تبلغ أرصدتهم ١٠٠٠٠ جنيه على احتساب فوائد على هذه الأرصدة بأثر رجعى من ٩٣/١/١ بمعدل ٦٪ تحمل على حساباتهم كل ستة أشهر إلى أن يتم سداد هذه الأرصدة .

١٧ ينـــاير قامت الشركة بسداد المصروفات العمومية والادارية عن النصف الأول من الشهر والتى يبلغ قدرها ٣٢٠٠ جنيه .

٢٣ ينـــاير قامت الشركة بشراء بضاعة نقداً بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه ، كما بلغت مبيعات البضاعة منذ ١/٩ حتى تاريخه ٧٦٥٠ جنيه تحصلت نقداً .

٢٦ ينـــاير قدمت الشركة خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٤٣٢٠ جنيه تحصل منها نقداً ٣٦٨٠ جنيه . كما قامت الشركة بالاتفاق مع إحدى الصحف على نشر اعلاناتها اعتباراً من أول فبراير وحتى نهاية السنة مقابل ٥٥٠ جنيه سددت نقداً .

٢٩ ينـــاير سددت الشركة ١٢٠٠٠ جنيه لدائنيها ، وحصلت ٥٠٠٠ جنيه من أوراق القبض .

٣١ ينـــاير بلغت الأجور المستحقة عن باقى الشهر والتى لم تسدد بعد ٣١٢٠ جنيه، كما بلغت المصروفات العمومية المستحقة عن النصف الثانى من الشهر ٤١٣٠ جنيه .

- قدرت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٨٩٥٠ جنيه ، كما قدرت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة ٢٧٠٠ جنيه .

- يهلك الأثاث والتركيبات سنوياً بواقع ٦٠٠ جنيه ، وتهلك السيارات المتبقية سنوياً بواقع ١٢٠٠ جنيه ، كما بلغ إيجار المبنى القديم المستحق عن الشهر والذى لم يسدد بعد ٣٠٠ جنيه .

- تحسب فوائد على قرض البنك بمعدل ٦٪ سنوياً .

المطـلوب :

توضيح خطوات الدورة المحاسبية لشهر يناير ١٩٩٣ .

٣ - خطوات الدورة المحاسبية :

٣ - (أ) تحديد العمليات التامة والمنجزة والتحقق من مستنداتها وقيدها فى اليوميـــة :

سبق أن ذكرنا أن العملية تعد تامة ومنجزة لو ترتب عليها تبادل موارد أو خدمات، ولا يكفى مجرد الاتفاق على قيام التبادل دون قيامه فعلاً كقرينة للاثبات الدفترى ، لأن التبادل قد لا يتم رغم الاتفاق عليه ، حتى لو كان هذا الاتفاق كتابياً . فاتفاق الشركة مع أحد مورديها على توريد بضاعة فى تاريخ لاحق لا يترتب عليه قيد دفترى إلا إذا وردت البضاعة ، أو قامت الشركة بسداد ثمن البضاعة مقدماً أو كلاهما

وبالنسبة للتحقق من مستندات العملية أو إعدادها ، فنجد هنا أن المستندات المعنية هى التى تبرر اجراء القيد فى الدفاتر . فعند شراء البضاعة (نقداً أو على الحساب) يكون مستند القيد هو فاتورة المورد التى توضح ثمن البضاعة . هذا بالأضافة إلى مايفيد استلام البضاعة بمخازن الشركة بالكميات التى وردت فى فاتورة المورد وطبقاً للمواصفات المحددة فيها . كذلك الأمر عند سداد نقدية مثلاً لابد وأن يكون هناك مستنداً للصرف يوضح أحقية المستلم للمبلغ فيه ، كما يوقع المستلم للنقدية عادة على ايصال استلام . وعلى المحاسب فى كل الأحوال التحقق من وجود وصحة المستندات الخاصة بمعاملات الشركة مع الغير ، وعادة ما تكون هذه المستندات بمثابة

معطيات للمحاسب رغم أنه قد يساهم فى إجراءات اعدادها . ولكن هناك بعض العمليات التى قد لا تمثل معاملات حقيقية بين الوحدة المحاسبية والغير ، ومن ثم لن يوجد لها هذا المستند المعطى (الخارجى) . ومثال ذلك مستند قيد إهلاك الأصول الثابتة ، أو تقدير الديون المشكوك فيها ، أو قيد الفوائد المستحقة . ويقوم المحاسب فى هذه الحالة باعداد مستند القيد الذى يوضح مبرراته ، والذى غالباً ما يكون مؤيداً فى هذه الحالة بالمبادىء والقواعد المحاسبية . وعلى ذلك سوف نقوم بتوضيح قيود اليومية للعمليات السابقة مع ايضاح ما يعد من قبيل المستندات الكافية لقيدها فى الدفاتر . وسوف لا نلتزم هنا بنموذج دفتر اليومية حتى تتحق لنا المرونة فى توضيح الأفكار .

العمليـــات بتـــاريخ :

١/١ : حصول الشركة على اضافة لرأس مالها : عملية تامة ومنجزة ترتب عليها الحصول على أصول هى النقدية مقابل زيادة رأس المال فى حقوق الملكية . ويكون مستند القيد المبدئى هو صورة ايصال استلام النقدية الموقع من صراف الخزينة أو صورة ايصال الايداع بالبنك إذا كان المبلغ قد تحصل بشيك . ويكون القيد كالآتى :

٢٥٠٠٠ من حـ/ النقديـــة

٢٥٠٠٠ إلى حـ/ رأس المـــال

تحصيل الزيادة فى رأس مال الشركة ، ايصال الخزينة رقم .... أو ايصال ايداع رقم .... بنك ... بتاريخ ١٩٩٣/١/١ .

١/١ : اتفاق الشركة مع المورد الجديد : لم يترتب على هذا الاتفاق أى تبادل بعد ومن ثم لا يعتبر موضوعاً للقيد بالدفاتر .

١/٣ : الخدمات المؤداة للعملاء : عملية تامة ومنجزة ترتب عليها تبادل بين العملاء والشركة ، حيث حصل العملاء على الخدمات وسددوا جزءاً من قيمتها وأصبحوا ملتزمين للشركة بسداد الباقى . ويكون مستند قيد العملية كإيرادات هو صورة الفاتورة التى ترسلها الشركة لعملائها ومستند قيد المتحصل نقداً هو صورة

إيصال خزينة ، ويكون القيد كالآتي :

من مذكورين :

٧٠٠	حـ/ النقديـــــه
٥٥٠	حـ/ العمـــــلاء
١١٥٠	إلى حـ/ مبيعات الخدمات

إثبات مبيعات خدمات للعملاء فاتورتنا رقم ... بتاريخ ١/٣

وإيصال خزينة رقم ... - بتاريخ ١/٣

١/٣ : الاتفاق مع العميل : لم يترتب على الاتفاق أى تبادل بعد ومن ثم لا يعتبر موضوعاً للقيد بالدفاتر .

١/٥ : بيع السيارات : عملية تامة ومنجزة ترتب عليها نقص سيارات الشركة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه التى تمثل تكلفة السيارة المباعة وزيادة النقدية بمبلغ ٢٨٠٠ جنيه وتمثل صورة عقد البيع الابتدائى وإيصال الخزينة مستنداً لقيد مبلغ ٢٨٠٠ جنيه . أما الباقى وهو الفرق بين التكلفة ٤٠٠٠ جنيه وثمن البيع وهو ٢٨٠٠ جنيه ويبلغ ١٢٠٠ جنيه فيتمثل جزئياً فى تكلفة استخدام الشركة للسيارة عن فترة استخدامها لها ، والذى أعتبر كإهلاك وخصص له ١٠٠٠ جنيه ، والجزء الباقى يمثل خسارة للشركة . ويقوم المحاسب باعداد المستندات التى توضح أن إهلاك السيارة من واقع السجلات المحاسبية يبلغ ١٠٠٠ جنيه وأن تكلفتها عند شرائها كانت تبلغ ٤٠٠٠ جنيه من واقع السجلات المحاسبية أيضاً . ولما كانت السيارات من الأصول التى تقتنيها الشركة لأغراض استخدامها وليس لأغراض الاتجار فيها فى هذه الحالة ، فإن بيعها لا يعد من مبيعات البضاعة ، ولا يعد من مبيعات الخدمات . لذلك يتم فى العادة توسيط حساب للأصل المباع ، وهو فى هذه الحالة حـ/ السيارة المباعة يستخدم للآتى :

- تحول تكلفة الأصل المباع من حساب الأصل إلى حـ/ الأصل المباع عن طريق جعل الأول دائناً والثانى مديناً .

- يحول الاهلاك المجمع الخاص بالأصل المباع من حـ/ مخصص الاهلاك لحساب الأصل المباع بجعل الأول مديناً والثانى دائناً .

- يجعل حساب الأصل المباع دائناً بثمن البيع :
- يقفل الرصيد المتبقى فى حساب الأصل المباع بعد ذلك فى الحساب الختامى كأرباح أو خسائر بيع الأصل والتى تسمى أرباحاً أو خسائراً رأسمالية .
ويمكن أن يتم ذلك عن طريق توسيط حساب للأرباح والخسائر الرأسمالية :
وانطلاقاً من ذلك تكون القيود فى اليومية كالآتى:

٤٠٠٠		من حـ/ السيارة المباعة
	٤٠٠٠	إلى حـ/ السيارات
		استبعاد تكلفة السيارة المباعة من حساب السيارات
١٠٠٠		من حـ/ مخصص اهلاك سيارات
	١٠٠٠	إلى حـ/ السيارة المباعة
		تحويل ما يخص السيارة المباعة من إهلاك مجمع لحساب السيارة المباعة .
٢٨٠٠		من حـ/ النقدية
	٢٨٠٠	إلى حـ/ السيارة المباعة
		تحصيل ثمن بيع السيارة ، ايصال خزينة رقم ... بتاريخ ١/٥.
٢٠٠		من حـ/ الأرباح والخسائر الرأسمالية
	٢٠٠	إلى حـ/ السيارة المباعة
		اقفال خسائر بيع السيارة فى حـ/ الأرباح والخسائر الرأسمالية .

ويلاحظ أن ما ينطبق على بيع السيارة ينطبق على بيع أى أصل ثابت آخر .
كما أن حساب الأرباح والخسائر الرأسمالية يجعل مديناً بالخسائر ويجعل دائناً بالأرباح ويقفل رصيده فى الحساب الختامى فى نهاية الفترة المحاسبية .

١/٧ : قيام المورد الجديد بتوريد بضاعة : رغم أن الاتفاق مع المورد كان على أساس توريد بضاعة بمبلغ ١٣٥٠٠ جنيه إلا أننا تعمدنا أن يكون ما تم توريده فعلاً مخالفاً لذلك ، حتى تتضح فكرة العمليات التامة والمنجزة التى يترتب عليها تبادل فعلى بالمقارنة بمجرد الاتفاق . وفى هذه الحالة أصبحت قيمة العملية التامة والمنجزة

المراجعة القيد دفترياً ٨٥٠٠ جنيه ويكون مستند القيد في هذه الحالة مكوناً من : فاتورة المورد وإذن ورود البضاعة بمخازن الشركة مؤيداً بتوقيع أمين المخزن على الاستلام .
ويكون القيد كالآتي :

٨٥٠٠		من حـ/ البضاعـــة
	٨٥٠٠	إلى حـ/ الدائنين (الموردين)
		ورود بضاعة على الحساب من المورد ... ــ فاتورة المورد رقم ... ــ بتاريخ ... ــ وإذن ورود مخازن رقم ... ــ بتاريخ ١/٧

١/٧ : تحصيل ٢٣٠٠ جم من العميل حسين : رغم أن الاتفاق مع العميل كان على مبلغ ٣٥٠٠ جنيه فإن ما قام العميل بسداده فعلاً ويصبح محل إثبات دفتري هو ٢٣٠٠ جم . ويكون القيد كالآتي :

٢٣٠٠		من حـ/ النقديـــة
	٢٣٠٠	إلى حـ/ العمـــلاء
		المتحصل من العميل حسين – اذن خزينة رقم ... – بتاريخ ١/٧

١/٩ : مبيعات البضاعة : عملية تامة ومنجزة مستنداتها الأساسية فواتير البيع المرسلة للعملاء ومستندات المتحصل منها هي ايصال الخزينة . ويتم إثباتها كالآتي :

		من مذكورين :
٧٢٠٠		حـ/ النقديـــة
٣١٠٠		حـ/ العمـــلاء
	١٠٣٠٠	إلى حـ/ مبيعات البضاعة
		إثبات المبيعات طبقاً للفواتير أرقام ... والمتحصل نقداً طبقاً لايصالات الخزينة أرقام ... بتاريخ ١/٩ .

١/٩ : سداد الأجور : عملية تامة ومنجزة مستنداتها كشف صرف الأجور الموقع عليه بالاستلام من العاملين ، ويكون القيد :

من مذكورين :

١٤٠٠		حـ/ الأجـــــور
١٢٠٠		حـ/ الأجور المستحقة
	٢٦٠٠	إلى حـ/ النقديـــة

سداد الأجور حتى ١/٩ من واقع كشف الصرف

ويلاحظ أن الأجور المستحقة كانت من الالتزامات الواردة فى الميزانية الافتتاحية. وهى بالتالى تخص فترات سابقة . وقد تم سدادها كالتزام ولا تزداد بها الأجور عن الفترة الحالية . وقد تم اعتبارها من الأجور فى الفترات السابقة ونشأت كالتزام بقيد تسويـــة .

١/١١ : قسط بوليصة التأمين : تم الاتفاق دون تبادل فى تاريخ سابق وتم التبادل الفعلى فى هذا التاريخ ، ويكون مستند القيد هو ايصال سداد القسط الذى يتم الحصول عليه من شركة التأمين ويكون القيد كالآتى :

٦٠٠		من حـ/ التأمين المقدم
	٦٠٠	إلى حـ/ النقديـــــة

سداد قسط بوليصة التأمين ضد الحريق عن سنة اعتباراً من ١/١ ، ايصال الشركة رقم ..... بتاريخ ١/١١ .

١/١١ : الإيجار المقدم : رغم أن سريان الايجار يبدأ مفعوله فى تاريخ لاحق إلا أن سداد القيمة تم اليوم ومن ثم أصبحت العملية تامة ومنجزة :

١٢٠٠		من حـ/ الايجار المقدم
	١٢٠٠	إلى حـ/ النقديـــــة

سداد ايجار المبنى الاضافى عن سنة اعتباراً من ١/١٥ إذن صرف رقم ..... بتاريخ ١/١١

١/١٥ : حساب الفوائد : لا يترتب على هذا الاتفاق أى قيود دفترية فى

الحال ، وإنما يترتب على هذا الاتفاق ضرورة تسوية الفوائد الدائنة كل ستة شهور وفى نهاية الفترة المحاسبية . بجعل حـ/ العملاء مديناً وحساب الفوائد الدائنة دائناً .

١/١٧ : سداد المصروفات : عملية تامة ومنجزة تستوجب الاثبات الدفترى ومستنداتها هى مستندات صرف النقدية .

٣٢٠٠		من حـ/ المصروفات العمومية والادارية
	٣٢٠٠	إلى حـ/ النقديـــــة
		سداد المصروفات العمومية والادارية حتى ١/١٥ مستندات صرف رقم ... ـ بتاريخ ١/١٧ .

١/٢٢ : شراء البضاعة : عملية تامة ومنجزة ومستنداتها هى فواتير الموردين . أذون الاستلام بالمخازن ، وأذون صرف النقدية وقيدها كالآتى :

٦٥٠٠		من حـ/ البضاعـة
	٦٥٠٠	إلى حـ/ النقديـــــة
		مشتريات بضاعة نقداً ، فواتير الموردين رقم ... ـ وأذون استلام بالمخازن رقم ... ـ وإذن نقدية رقم بتاريخ ١/٢٢ .

١/٢٣ : مبيعات البضاعة : عملية تحقق إيرادات مكتملة ، مستنداتها هى فواتير الشركة للعملاء ، وايصالات استلام النقدية منهم ، وقيدها كالآتى :

٧٦٥٠		من حـ/ النقديـــــة
	٧٦٥٠	إلى حـ/ مبيعات البضاعة
		بيع بضاعة ، فواتير رقم ... ـ مستند خزينة رقم ... ـ بتاريخ ـ ١/٢٣ .

١/٢٦ : الخدمات المؤداة للعملاء : تعالج مثل العملية التى تمت بتاريخ ١/٣ . وقيدها كالآتى :

من مذكورين :

٣٦٨٠	حـ/ النقديـــة
٦٤٠	حـ/ العمــــلاء
٤٣٢٠	إلى حـ/ مبيعـات الخـدمات

اثبات مبيعات خدمات للعملاء فاتورتنا رقم ... بتاريخ ...

وايصال خزينة رقم ... بتاريخ ١/٢٦ .

١/٢٦ : الاعـلان : رغم أن بدأ سريان الاعلان فى أول فبراير إلا أن سداد القيمة قد تم اليوم ومن ثم يجرى اثبات القيد الآتى :

٥٥٠	من حـ/ الاعلان المقدم
٥٥٠	إلى حـ/ النقديـــة

ايصال سداد نقدية رقم .../ عن الاعلان للمدة من ٢/١ حتى ١٢/٣١

١/٢٩ : سداد الدائنون : عملية تامة ومنجزة ومستنداتها هى مستندات استلام النقدية الموقعة من الدائنين ، ويجرى اثباتها بالقيد التالى :

١٢٠٠٠	من حـ/ الدائنين
١٢٠٠٠	إلى حـ/ النقديـــة

سداد المبلغ للدائنين ايصال صرف نقدية رقم ... - بتاريخ ١/٢٩

١/٢٩ : تحصيل أوراق القبض : عملية تامة ومستنداتها هى مستندات تحصيل النقديـة .

٥٠٠٠	من حـ/ النقديـــة
٥٠٠٠	إلى حـ/ أوراق القبض

١/٣١ : عمليات تسوية : يساهم المحاسب فى تحديد مقدارها واعداد مستنداتها . ويتم اجراؤها وإثباتها فى العادة بعد ترصيد الحسابات واعداد ميزان المراجعة قبل إجراء التسويات ، كما سوف يرد فى الخطوات التالية :

٣ - (ب) الترحيل لحسابات الاستاذ وترصيدها فى نهاية الفترة :

سبق أن عرضنا واستخدمنا نموذج حساب الاستاذ على شكل حرف (T) وذكرنا أنه ليس بالنموذج الوحيد ، وإنما هو أحد النماذج التى يمكن استخدامها . وسوف نعرض هنا نموذجاً آخر لحساب الاستاذ يطلق عليه حساب الاستاذ ذو الرصيد المتحرك . ويتكون هذا النموذج من الخانات الآتية من اليمين إلى اليسار :

١ - خانة لتاريخ العملية . ٢ - خانة لبيان الطرف المقابل فى العملية . ٣ - خانة لصفحة اليومية التى تم إثبات العملية فيها . ٤ - خانة للمبالغ التى يجعل بها الحساب مديناً . ٥ - خانة للمبالغ التى يجعل بها الحساب دائناً . ٦ - خانة لرصيد الحساب . هذا وتظهر الخانة الأخيرة رصيد الحساب بعد ترحيل كل عملية من العمليات وسوف نستخدم هذا النموذج لحساب الاستاذ لاستكمال مثالنا التوضيحى الجارى .

وتكون الخطوة التالية فى الدورة المحاسبية هى الترحيل لحسابات الاستاذ ، وما دمنا طبعاً فى بداية الفترة المحاسبية فيصبح من الضرورى أن نقوم أولاً بفتح حسابات للعناصر التى تظهر فى الميزانية الافتتاحية ، ثم نضيف إليها الحسابات التى تقتضيها طبيعة العمليات التى تم اجراؤها خلال الفترة . وتظهر حسابات الاستاذ لمثالنا التوضيحى كما يلى :

ح/ الأثاث والتركيبات

التاريخ	البيان	رقم اليومية	مدين	دائن	رصيد جنيه
٩٣/٦/١	رصيد		جنيه	جنيه	١٢٥٠٠

حـ/ السيارات

٩٣/١/١	رصيد				١٣٠٠٠
١/٥	من حـ/ السيارات المباعة			٤٠٠٠	٩٠٠٠

حـ/ المواد والمهمات

٩٣/١/١	رصيد				٦٧٠٠
٩٣/١/٣١	من حـ/ المواد والمهمات المستخدمة (تسوية)			٢٧٠٠	٤٠٠٠

حـ/ البضاعة

٩٣/١/١	رصيد				٥٣٠٠
١/٧	إلى حـ/ الدائنين		٨٥٠٠		١٣٨٠٠
١/٢٢	إلى حـ/ النقدية		٦٥٠٠		٢٠٣٠٠
١/٣١	من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة (تسوية)			٨٩٥٠	١١٣٥٠

حـ/ العملاء

٩٣/١/١	رصيد				٢٤٥٠٠
١/٣	إلى حـ/ مبيعات الخدمات		٥٥٠		٢٥٠٥٠
١/٩	من حـ/ النقدية			٢٣٠٠	٢٢٧٥٠
١/٧	إلى حـ/ مبيعات البضاعة		٣١٠٠		٢٥٨٥٠
١/٢٦	إلى حـ/ مبيعات الخدمات		٦٤٠		٢٦٤٩٠

حـ/ أوراق القبـــض

٩٣/١/١	رصـــيد				١٠٠٠٠
١/٢٩	من حـ/ النقديـــة			٥٠٠٠	٥٠٠٠

حـ/ النقديـــة

٩٣/١/١	رصـــيد				٤٠٠٠٠
١/١	إلى حـ/ رأس المـــال		٢٥٠٠٠		٦٥٠٠٠
١/٣	إلى حـ/ مبيعات الخدمات		٧٠٠		٦٥٧٠٠
١/٥	إلى السيارات المباعة		٢٨٠٠		٦٨٥٠٠
١/٩	إلى حـ/ العمـــلاء		٢٣٠٠		٧٠٨٠٠
١/٩	إلى حـ/ مبيعات البضاعة		٧٢٠٠		٧٨٠٠٠
١/٩	من مذكورين :				
	(أجور وأجور مستحقة)			٢٦٠٠	٧٥٤٠٠
١/١١	من حـ/ التأمين المقدم			٦٠٠	٧٤٨٠٠
١/١١	من حـ/ الايجار المقدم			١٢٠٠	٧٣٦٠٠
١/١٧	من حـ/ المصروفات العمومية			٣٢٠٠	٧٠٤٠٠
١/٢٢	من حـ/ البضاعـة			٦٥٠٠	٦٣٩٠٠
١/٢٣	إلى حـ/ مبيعات البضاعة		٧٦٥٠		٧١٥٥٠
١/٢٦	إلى حـ/ مبيعات الخدمات		٣٦٨٠		٧٥٢٣٠
١/٢٦	من حـ/ الاعلان المقدم			٥٥٠	٧٤٦٨٠
١/٢٩	من حـ/ الدائنون			١٢٠٠٠	٦٢٦٨٠
١/٢٩	إلى حـ/ أوراق القبض		٥٠٠٠		٦٧٦٨٠

حـ/ رأس المـــال

٩٣/١/١	رصـــيد				٥٠٠٠٠
١/١	من حـ/ النقديـــة			٢٥٠٠٠	٧٥٠٠٠

حـ/ أرباح محجـــوزة

٩٣/١/١	رصـــيد				٩٣٠٠
١/٣١	من حـ/ الحساب الختامى		٨٣٠		٨٤٧٠
	(اقفال خسائر الشهر)				

حـ/ قـروض البنـك

٩٣/١/١	رصيد				٢٠٠٠٠

حـ/ الدائنـون

٩٣/١/١	رصيد				١٧٠٠٠
١/٧	من حـ/ البضاعة			٨٥٠٠	٢٥٥٠٠
١/٢٩	إلى حـ/ النقدية		١٢٠٠٠		١٣٥٠٠

حـ/ أجور مستحقة

٩٣/١/١	رصيد				١٢٠٠
١/٩	إلى حـ/ النقدية		١٢٠٠		—
١/٣١	من حـ/ الأجور (تسوية)			٣١٢٠	٣١٢٠

حـ/ مخصص اهلاك أثاث وتركيبات

٩٣/١/١	رصيد				١٥٠٠
١/٣١	من حـ/ اهلاك أثاث				
	وتركيبات (تسوية)			٥٠	١٥٥٠

حـ/ مخصص اهلاك سيارات

٩٣/١/١	رصيد				٣٠٠٠
١/٥	إلى حـ/ السيارة المباعة		١٠٠٠		٢٠٠٠
١/٣١	من حـ/ اهلاك سيارات (تسوية)			١٠٠	٢١٠٠

حـ/ مبيعات الخدمات

	من مذكورين				
٩٢/١/٣	(نقدية وعملاء)			١٢٥٠	١٢٥٠
١/٢٦	من مذكورين				
	(نقدية وعملاء)			٤٣٢٠	٥٥٧٠
١/٣١	إلى حـ/ الحساب الختامي				
	(اقفال)		٥٥٧٠		—

حـ/ السيارات المباعة

١/٥	إلى حـ/ السيارات		٤٠٠٠		٤٠٠٠
١/٥	من حـ/ مخصص اهلاك				
	السيارات			١٠٠٠	٣٠٠٠
١/٥	من حـ/ النقدية			٢٨٠٠	٢٠٠
١/٥	من حـ/ أرباح وخسائر				
	رأسمالية			٢٠٠	—

حـ/ مبيعات البضاعة

١/٩	من مذكورين				
	(نقدية وعملاء)			١٠٣٠٠	١٠٣٠٠
١/٢٢	من حـ/ النقدية			٧٦٥٠	١٧٩٥٠
١/٣١	إلى حـ/ الحساب الختامي				
	(أقفال)		١٧٩٥٠		—

حـ/ أرباح وخسائر رأسمالية

١/٥	إلى حـ/ السيارة المباعة		٢٠٠		٢٠٠
١/٣١	من حـ/ الحساب الختامي				
	(اقفال)			٢٠٠	—

حـ/ الأجــــــور

١/٩	إلى حـ/ التقليبـــة		١٤٠٠		١٤٠٠
١/٣١	إلى حـ/ الأجور المستحقة (تسوية)		٣١٢٠		٤٥٢٠
١/٣١	من حـ/ الحساب الختامي (اقفال)			٤٥٢٠	—

حـ/ التـــأمين المقـــدم

٢/١١	إلى حـ/ التقليبـــة		٦٠٠		٦٠٠
١/٣١	من حـ/ تأمين ضـد الحـريق (تسوية)			٥٠	٥٥٠

حـ/ الإيجـــــار المقـــدم

١/١١	إلى حـ/ التقليبـة		١٢٠٠		١٢٠٠
١/٣١	من حـ/ إيجار المباني (تسوية)			٥٠	١١٥٠

حـ/ المصروفـــات العموميـــة

١/١٧	إلى حـ/ التقليبـــة		٣٢٠٠		٣٢٠٠
١/٣١	إلى حـ/ المصروفات العمومية المستحقة (تسوية)		٤١٣٠		٧٣٣٠
١/٣١	من حـ/ الحســاب الختــامي (اقفال)			٧٣٣٠	—

حـ/ الإعــلان المقــدم

١/٢٦	إلى حـ/ التقليبـة		٥٥٠		٥٥٠

هذا ويتطلب استخدام هذا النموذج الموضح بعاليه من حسابات الاستاذ التفهم الواعى للحسابات المدينة بطبيعتها وهى الأصول والمصروفات ، والحسابات الدائنة بطبيعتها وهى الخصوم والايرادات . فالمدقق فى خانة الرصيد من كل حساب من الحسابات الموضحة بعاليه قد لا يعرف ما إذا كان هذا الرصيد مديناً أو دائناً إلا إذا عرف طبيعة الحساب الذى يحمل هذا الرصيد . وغالباً ما يتم التمييز بين الأرصدة المدينة والدائنة فى الحياة العملية عن طريق تدوين الأرصدة الدائنة بالمداد الأحمر . ويلاحظ أيضاً أن طبيعة الرصيد وكونه مديناً أو دائناً تحدد أثر العملية التى يتم ترحيلها الحساب عليه من حيث زيادته أو نقصه . فيؤدى جعل أحد حسابات الأصول مديناً إلى زيادة الرصيد المدين للحساب بالمبلغ الذى جعل به مديناً ، بينما يؤدى جعل أحد حسابات الخصوم أو الايرادات مديناً إلى نقص الرصيد الدائن للحساب بالمبلغ الذى جعل به مديناً .

هذا ويلاحظ أيضاً أنه يتم استخراج رصيد جديد للحساب بعد ترحيل كل عملية ويتم ذلك عن طريق القواعد الآتية :

- بالنسبة لحسابات الأصول والمصروفات :

الرصيد الجديد = الرصيد القديم + القيد الذى يتم ترحيله لخانة المدين أو
الرصيد الجديد = الرصيد القديم – القيد الذى يتم ترحيله لخانة الدائن

- بالنسبة لحسابات الخصوم والايرادات :

الرصيد الجديد = الرصيد القديم – القيد الذى يتم ترحيله لخانة المدين أو
الرصيد الجديد = الرصيد القديم + القيد الذى يتم ترحيله لخانة الدائن .

وباختصار فإن جعل إحدى حسابات الأصول أو المصروفات مديناً يؤدى إلى زيادة الرصيد بمقدار المبلغ الذى يجعل به الحساب مديناً ، بينما جعل أحد هذه الحسابات دائناً يؤدى إلى نقص الرصيد بمقدار المبلغ الذى يجعل به الحساب دائناً . والعكس صحيح بالنسبة لحسابات الخصوم والإيرادات .

٣ – (جـ) اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات ، واعداد ورقة العمل واجراء التسويات :

لا يحتاج الأمر فى ظل استخدام نموذج حسابات الاستاذ ذو الرصيد المتحرك إلى ترصيد الحسابات ، حيث أرصدتها ، متاحة مقابل آخر قيد فى كل منها . وبذلك

يستطيع المحاسب اعداد ميزان المراجعة من هذه الأرصدة في أي وقت ، كما تستطيع الادارة التعرف على رصيد أي حساب في أي وقت تشاء .

وكما سبق أن ذكرنا في بداية هذا الفصل ، عند تلخيص خطوات الدورة المحاسبية ، فإن المحاسب إذا استعان بورقة العمل لأغراض إجراء التسويات واعداد قيود التسوية والاقفال واعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية يستطيع اعداد ميزان المراجعة على ورقة العمل مباشرة حيث لا فرق بين ميزان المراجعة قبل التسويات الذى يتم اعداده في صورة مستقلة ، وميزان المراجعة كما يظهر في ورقة العمل قبل التسويات . وعلى هذا الأساس نقوم باعداد ميزان المراجعة لأرصدة حسابات الاستاذ على ورقة العمل . لاحظ أن الأرصدة التي تظهر في ميزان المراجعة هي تلك التي تظهر في الحساب قبل قيد التسوية مباشرة .

وبعد أن يتم اعداد ميزان المراجعة ويتم التأكد من توازنه نقوم باجراء التسويات في الخانتين المخصصتين لذلك على ورقة العمل . وفي مثالنا التوضيحي نجد أن التسويات الواجب اجراؤها في ١٩٩٢/١/٣١ هي كالآتي :

١ - التأمين الذى قامت الشركة بسداده في ١/١١ يغطي سنة كاملة اعتباراً من ٩٣/١/١ وقد اعتبر هذا السداد كأصل من الأصول باسم التأمين المقدم ، وبنهاية شهر يناير تكون الشركة قد استفادت بمقدار $\frac{١}{١٢}$ من خدمة التأمين ، وبالتالي يتحول ما يقابل ذلك من تأمين مقدم إلى مصروف . ولذلك نجد أن القيد رقم (١) في خانة التسويات يجعل التأمين ضد الحريق (مصروف) مديناً مقابل جعل التأمين المقدم (أصل) دائناً بمبلغ ٥٠ جنيه (٦٠٠ × $\frac{١}{١٢}$) القيد الذى يحمل رقم (١) في خانة التسويات .

٢ - تقوم الشركة باستئجار مبنى يبلغ ايجاره الشهرى ٣٠٠ جنيه ، كما ورد في بيانات المثال بتاريخ ١/٣١ لم يسدد بعد . وبالاضافة إلى ذلك فقد استأجرت الشركة مبنى آخر اعتباراً من ١/١٥ مقابل ايجار سنوى قدره ١٢٠٠ جنيه تم سدادها واعتبرت ايجاراً مقدماً . وقد استفاد شهر يناير بما يعادل نصف شهر ايجار للمبنى الجديد المدفوع ايجاره مقدماً كما استفاد من ايجار المبنى القديم بالكامل عن الشهر ، ويبلغ ايجار نصف شهر ٥٠ جنيه (١٢٠٠ × $\frac{١}{١٢}$ × $\frac{١}{٢}$) للمبنى الجديد تضاف على ايجار المبنى القديم ٣٠٠ جنيه ليكون مصروف الايجار ٣٥٠ جنيه ويجعل بها

حساب الايجار مديناً ويجعل حساب الايجار المقدم (أصل) دائناً بمبلغ ٥٠ جنيه ، كما يجعل حساب الايجار المستحق (التزام) دائناً بمبلغ ٣٠٠ جنيه كما يتضح فى خانة التسويات مقابل القيد الذى يحمل رقم (٢) .

٣ - تمثل هذه التسوية الفوائد التى تم اكتسابها على حسابات العملاء طبقاً للاتفاق وتعتبر من ايرادات الشهر ، كما تعتبر أيضاً من الأصول ، وحسابها كالآتى : ١٠٠٠٠ × $\frac{٦}{١٠٠}$ × $\frac{١}{١٢}$ = ٥٠ جنيه . وقد جعلنا حساب الفوائد الدائنة (ايرادات) دائناً مقابل جعل حساب الفوائد الدائنة المستحقة (أصول) مديناً . وهذا وقد كان من الممكن جعل حساب العملاء مديناً بدلاً من حساب الفوائد الدائنة المستحقة .

٤ - تسوية الأجور المستحقة كما هو وارد فى المعلومات المعطاه بتاريخ ١/٣١ حيث جعلنا حساب الأجور (مصروف) مديناً ، وحساب الأجور المستحقة (التزام) دائناً .

٥ - تسوية المصروفات العمومية المستحقة كما هو وارد فى المعلومات المعطاة بتاريخ ١/٣١ ، حيث جعلنا حساب المصروفات العمومية (مصروف) مديناً ، وحساب مصروفات عمومية مستحقة (التزام) دائناً .

٦ - تسوية حساب البضاعة لتكلفة البضاعة المباعة .

٧ تسوية حساب المواد والمهمات لتكلفة المواد والمهمات المستخدمة

٨ ، ٩ - إثبات الاهلاك عن الشهر .

١٠ - حساب الفائدة على قرض البنك لمدة شهر يناير (٣٠٠٠٠ × $\frac{٦}{١٠٠}$ × $\frac{١}{١٢}$ = ١٥٠ جنيه) وتحميلها على مصروفات الشهر ، حيث جعلنا حساب الفوائد المدينة (مصروف) مديناً ، وجعلنا حساب الفوائد المدينة المستحقة (التزام) دائناً .

وباجراء التسويات السابقة على ورقة العمل يمكن التوصل إلى الأرصدة الجديدة للحسابات كما تظهر فى ميزان المراجعة بعد التسويات حيث نجد مثلاً أن حساب المواد والمهمات كان رصيده مديناً بمبلغ ٦٧٠٠ جنيه قبل التسوية ، وجعل دائناً فى التسوية رقم (٧) بمبلغ ٢٧٠٠ جنيه تستنزل من رصيده المدين ليصبح الرصيد بعد التسوية مديناً بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه ، ونجد مثلاً أن مخصص إهلاك الآثاث كان رصيده دائناً بمبلغ ١٥٠٠ جنيه قبل التسويات ، وجعل دائناً بالتسوية رقم (٨) بمبلغ ٥٠ جنيه تضاف لرصيده الدائن ليصبح ١٥٥٠ جنيه .

شركة صبحي عبد الحميد للخدمات والتجارة
ورقة العمل عن شهر يناير ١٩٩٣

اسم الحساب	ميزان المراجعة		التسويات	
	مدين	دائن	من حـ/	إلى حـ/
الأثاث والتركيبات	١٢٥٠٠			
السيارات	٩٠٠٠			
المواد والمهمات	٦٧٠٠			٢٧٠٠ (٧)
البضاعة	٢٠٣٠٠			٨٩٥٠ (٦)
العملاء	٢٦٤٩٠			
أوراق القبض	٥٠٠٠			
النقدية	٦٧٦٨٠			
رأس المال		٧٥٠٠٠		
أرباح محجوزة		٩٣٠٠		
قرض البنك		٣٠٠٠٠		
الدائنون		١٣٥٠٠		
مخصص اهلاك الأثاث		١٥٠٠		٥٠ (٨)
مخصص اهلاك سيارات		٢٠٠٠		١٠٠ (٩)
مبيعات خدمات		٥٥٧٠		
مبيعات البضاعة		١٧٩٥٠		
أرباح وخسائر رأسمالية	٢٠٠			
الأجور	١٤٠٠		٣١٢٠ (٤)	
التأمين المقدم	٦٠٠			٥٠ (١)
الايجار المقدم	١٢٠٠			٥٠ (٢)
المصروفات العمومية	٣٢٠٠		٤١٣٠ (٥)	
الاعلان المقدم	٥٥٠			
	١٥٤٨٢٠	١٥٤٨٢٠		

شركة صبحي عبد الحميد للخدمات والتجارة

ورقة العمل عن شهر يناير ١٩٩٣

ميزان المراجعة بعد التسويات		الحساب الختامي		الميزانية العمومية	
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
١٢٥٠٠٠				١٢٥٠٠٠	
٩٠٠٠٠				٩٠٠٠٠	
٤٠٠٠٠				٤٠٠٠٠	
١١٣٥٠				١١٣٥٠	
٢٦٤٩٠				٢٦٤٩٠	
٥٠٠٠٠				٥٠٠٠٠	
٦٧٦٨٠				٦٧٦٨٠	
	٧٥٠٠٠٠				٧٥٠٠٠٠
	٩٣٠٠٠				٩٣٠٠٠
	٣٠٠٠٠٠				٣٠٠٠٠٠
	١٣٥٠٠٠				١٣٥٠٠٠
	١٥٥٠٠				١٥٥٠٠
	٢١٠٠٠				٢١٠٠٠
	٥٥٧٠		٥٥٧٠		
	١٧٩٥٠		١٧٩٥٠		
٢٠٠		٢٠٠			
٤٥٢٠		٤٥٢٠			
٥٥٠				٥٥٠	
١١٥٠				١١٥٠	
٧٣٣٠		٧٣٣٠			
٥٥٠				٥٥٠	

شركة صبحي عبد الحميد للخدمات والتجارة

تابع ورقة العمل عن شهر يناير ١٩٩٣

اسم الحساب	ميزان المراجعة		التسويات	
	مدين	دائن	من حـ/	إلى حـ/
تأمين ضد الحريق			٥٠ (١)	
ايجار مباني			٣٥٠ (٢)	
ايجار مستحق				٣٠٠ (٢)
الفوائد الدائنة				٥٠ (٣)
الفوائد الدائنة المستحقة			٥٠ (٣)	
أجور مستحقة				٣١٢٠ (٤)
مصروفات عمومية				
مستحقة				٤١٣٠ (٥)
تكلفة البضاعة المباعة			٨٩٥٠ (٦)	
مواد مهمات مستخدمة			٢٧٠٠ (٧)	
اهلاك أثاث وتركيبات			٥٠ (٨)	
اهلاك سيارات			١٠٠ (٩)	
فوائد مدينة			١٥٠ (١٠)	
فوائد مدينة مستحقة				١٥٠ (١٠)
			١٩٦٥٠	١٩٦٥٠
خسائر الشهر				

شركة صبحي عبد الحميد للخدمات والتجارة

تابع ورقة العمل عن شهر يناير ١٩٩٣

ميزان المراجعة بعد التسويات		الحساب الختامي		الميزانية العمومية	
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
٥٠		٥٠			
٣٥٠		٣٥٠			
	٣٠٠				٣٠٠
	٥٠		٥٠		
٥٠				٥٠	
	٣١٢٠				٣١٢٠
	٤١٣٠				٤١٣٠
٨٩٥٠		٨٩٥٠			
٢٧٠٠		٢٧٠٠			
٥٠		٥٠			
١٠٠		١٠٠			
١٥٠		١٥٠			
	١٥٠				١٥٠
١٦٢٧٢٠	١٦٢٧٢٠				
			٨٣٠	٨٣٠	
		٢٤٤٠٠	٢٤٤٠٠	١٣٩١٥٠	١٣٩١٥٠

ومن واقع ورقة العمل يتم اجراء قيد التسوية التالى (يمكن اجراء كل قيد على حدة) :

	من مذكورين :	رقم القيد
٥٠	حـ/ التأمين ضد الحريق	(١)
٣٥٠	حـ/ ايجار المبانى	(٢)
٥٠	حـ/ الفوائد الدائنة المستحقة (أو من حـ/العملاء)	(٣)
٣١٢٠	حـ/الأجـور	(٤)
٤١٣٠	حـ/ المصروفات العمومية	(٥)
٨٩٥٠	حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	(٦)
٢٧٠٠	حـ/ مواد ومهمات مستخدمة	(٧)
٥٠	حـ/ اهلاك أثاث وتركيبات	(٨)
١٠٠	حـ/ اهلاك سيارات	(٩)
١٥٠	حـ/ فوائد مدينة	(١٠)
	إلى مذكورين :	
٥٠	حـ/ الايجار المقدم	(٢)
٥٠	حـ/ التأمين المقدم	(١)
٣٠٠	حـ/ الايجار المستحق	(٢)
٥٠	حـ/ الفوائد الدائنة	(٣)
٣١٢٠	حـ/ الأجور المستحقة	(٤)
٤١٣٠	حـ/ مصروفات عمومية مستحقة	(٥)
٨٩٥٠	حـ/ البضاعة	(٦)
٢٧٠٠	حـ/ المواد والمهمات	(٧)
٥٠	حـ/ مخصص اهلاك أثاث	(٨)
١٠٠	حـ/ مخصص اهلاك سيارات	(٩)
١٥٠	حـ/ فوائد مدينة مستحقة	(١٠)
	اثبات التسويات عن الشهر	

لاحظ أن الطرف المدين من هذا القيد المركب قد تم تكوينه من الحسابات التى جعلت مدينة (خانة من حـ/) فى خانتى التسويات على ورقة العمل ، وأن الطرف الدائن المركب يتكون من الحسابات التى جعلت دائنة فى خانتى التسويات (خانة إلى حـ/) .

وبترحيل هذا القيد إلى الحسابات الخاصة به ، تصبح حسابات الايرادات والمصروفات معدة للاقفال فى الحساب الختامى عن الشهر . هذا وقد قمنا بترحيل التسويات الخاصة بالحسابات الواردة فى ميزان المراجعة قبل التسويات فى الحسابات التى سبق فتحها فى البند السابق أما الحسابات التى نشأت عن التسويات فنعرضها فيما يلى (ويراعى أننا ميزنا قيود التسوية فى الحسابات المختلفة بوضع لفظة (تسوية) وضعت بين قوسين مقابل كل قيد تسوية يتم ترحيله للحسابات ويظهر ميزان المراجعة قبل إجراء التسويات الرصيد السابق على قيد التسوية مباشرة فى كل حساب . أما ميزان المراجعة بعد التسويات فتظهر فيه أرصدة الحسابات بعد إجراء التسويات وتعديل أرصدة الحسابات المعنية بها) .

حـ/ التأمين ضد الحريق

١/٣١	إلى حـ/ تأمين مقدم (تسوية)		٥٠		٥٠
	من حـ/ الحساب الختامى				
	(اقفال)			٥٠	—

حـ/ ايجار المبانى

١/٣١	إلى مذكورين (تسوية)		٣٥٠		٣٥٠
	من حـ/ الحساب الختامى				
١/٣١	(اقفال)			٣٥٠	—

حـ/ ايجار المستحق

١/٣١	من حـ/ ايجار المبانى			٣٠٠	٣٠٠
	(تسوية)				
١/٣١	رصيد (ميزانية)				٣٠٠

حـ/ الفوائد الدائنة

١/٣١	من حـ/ الفوائد الدائنة المستحقة (تسوية)			٥٠	٥٠
	إلى حـ/ الحساب الختامي (اقفال)		٥٠		—

حـ/ الفوائد الدائنة المستحقة

١/٣١	إلى حـ/ الفوائد الدائنة (تسوية)		٥٠		٥٠
١/٣١	رصيد (ميزانية)				٥٠

حـ/ مصروفات عمومية مستحقة

١/٣١	من حـ/ مصروفات عمومية (تسوية)			٤١٣٠	٤١٣٠
١/٣١	رصيد ميزانية				٤١٣٠

حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

١/٣١	إلى حـ/ البضاعة (تسوية)		٨٩٥٠		٨٩٥٠
١/٣١	من حـ/ الحساب الختامي (واقفال)			٨٩٥٠	—

حـ/ مواد ومهمات مستخدمة

١/٣١	إلى حـ/ مواد ومهمات (تسوية)		٢٧٠٠		٢٧٠٠
١/٣١	من حـ/ الحساب الختامي (اقفال)			٢٧٠٠	—

حـ/ اهـلاك أثـاث وتركيـبات

١/٣١	إلى حـ/ مخصص اهلاك أثاث		٥٠		٥٠
١/٣١	(تسوية)				
	من حـ/ الحساب الختامى (اقفال)			٥٠	—

حـ/ اهـلاك سـيارات

١/٣١	إلى حـ/ مـخـصص اهلاك		١٠٠		١٠٠
١/٣١	سيارات (تسوية)				
	من حـ/ الحساب الختامى (اقفال)			١٠٠	—

حـ/ فـوائد مدينـة

١/٣١	إلى حـ/ فوائد مدينة مستحقة		١٥٠		١٥٠
	(تسوية)				
١/٣١	من حـ/الحساب الختامى(اقفال)			١٥٠	—

حـ/ فـوائد مدينـة مستحقة

١/٣١	من حـ/ فـوائد مدينـة			١٥٠	١٥٠
١/٣١	رصـيد (ميزانيـة)				١٥٠

٣ - (د) قيـود الاقفـال واعـداد الحسـاب الختـامى :

بعد أن يتم اجراء التسويات وإثباتها دفترياً وترحيلها للحسابات الخاصة بها ، تصبح أرصدة الحسابات كما هى ظاهرة فى ميزان المراجعة بعد التسويات كما يتضح من ورقة العمل . ويمكن للمحاسب أن يعتمد على هذه الأرصدة فى إجراء قيود الأقفال واعداد الحساب الختامى ، حيث تصبح حسابات الايرادات والمصروفات بعد

إجراء التسويات معدة للاقفال فى الحساب الختامى ، ونعرض فيما يلى قيود الاقفال للمثال التوضيحى .

اقفـال حسـابات الايرادات :

لما كانت أرصدة حسابات الايرادات دائنة بطبيعتها ، فإنها تجعل مدينة بهذه الأرصدة حتى يتم اقفالها ، ولما كانت الايرادات تظهر فى الجانب الدائن من الحساب الختامى فأن هذا الحساب يجعل دائناً عند اقفال أرصدة حسابات الايرادادت فيه .

ويكون القيد كالآتى :

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين :
٥٥٧٠		حـ/ مبيعات خدمات
١٧٩٥٠		حـ/ مبيعات بضاعة
٥٠		حـ/ الفوائد الدائنة
	٢٣٥٧٠	**إلى** حـ/ الحساب الختامى
		اقفال أرصدة حسابات الايرادات فى الحساب الختامى عن شهر يناير .

اقفـال حسـابات المصروفـات :

تكون أرصدة حسابات المصروفات مدينة بطبيعتها ، ومن ثم يلزم لاقفالها جعل الحسابات دائنة بها مقابل جعل الحساب الختامى مديناً كالآتى :

مدين	دائن	البيان
٢٤٤٠٠		من حـ/ الحساب الختامى
		إلى مذكورين :
	٢٠٠	حـ/ أرباح وخسائر رأسمالية (رصيد مدين)
	٤٥٢٠	حـ/ الأجـــــور
	٧٣٣٠	حـ/ المصروفات العمومية
	٥٠	حـ/ تأمين ضد الحريق
	٣٥٠	حـ/ ايجار مبـانى
	٨٩٥٠	حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
	٢٧٠٠	حـ/ مواد ومهمات مستخدمة
	٥٠	حـ/ اهلاك أثـاث وتركيبات
	١٠٠	حـ/ اهلاك سيارات
	١٥	حـ/ فوائد مدينة
		اقفال حسابات المصروفات فى الحساب الختامى عن الشهر .

وعند ترحيل قيود الاقفال تصبح حسابات المصروفات والايرادات بدون أرصدة وقد قمنا بترحيل هذه القيود للحسابات السابقة ووضحنا قيود الاقفال بوضع لفظة (اقفال) مقابل كل منها . ويظهر الحساب الختامى لشركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة كالآتى :

شركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة

الحساب الختامى عن شهر يناير ١٩٩٣

منه		له	
جنيه		جنيه	
٢٠٠	إلى حـ/ أرباح خسائر رأسمالية	٥٥٧٠	من حـ/ مبيعات الخدمات
٤٥٢٠	إلى حـ/ الأجور	١٧٩٥٠	من حـ/ مبيعات البضاعة
٧٣٣٠	إلى حـ/ المصروفات العمومية	٥٠	من حـ/ الفوائد الدائنة
٥٠	إلى حـ/ التأمين ضد الحريق		
٣٥٠	إلى حـ/ ايجار المبانى		
٨٩٥٠	إلى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة		
٢٧٠٠	إلى حـ/ مواد ومهمات مستخدمة		
٥٠	إلى حـ/ اهلاك أثاث وتركيبات	٨٣٠	رصيد مدين (خسائر الشهر)
١٠٠	إلى حـ/ اهلاك سيارات		(من حـ/ الأرباح المحجوزة)
١٥٠	إلى حـ/ فوائد مدينة		
٢٤٤٠٠		٢٤٤٠٠	

ولما كانت الايرادات عن الشهر أقل من المصروفات فإن الفرق بينهما يمثل خسائر ، وقد ظهر كمتمم حسابى للجانب الدائن من الحساب الختامى ، وتخصم الخسائر فى العادة من الأرباح المحجوزة إذا كان رصيدها يكفى لتغطية هذه الخسائر ، أو تظهر مخصومة من حقوق الملكية فى جانب الخصوم فى الميزانية . كما يرى البعض

إمكانية إظهار الخسائر فى جانب الأصول فى الميزانية ويجب فصل إظهار الخسارة مخصومة من حقوق الملكية ، أو إقفالها فى حساب الأرباح المحجوزة إن وجدت .

ويكون قيد اقفال الخسائر فى الأرباح المحجوزة عن الشهر كالآتى :

٨٣٠		من حـ/ الأرباح المحجوزة
	٨٣٠	إلى حـ/ الحساب الختامى
		اقفال الرصيد المدين لخسائر الشهر فى حساب الأرباح المحجوزة

وبذلك يتبقى من خطوات الدورة المحاسبية اعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال وتصوير الميزانية العمومية

٣ - (هـ) ميزان المراجعة بعد الاقفال وتصوير الميزانية العمومية

يظهر فى ميزان المراجعة بعد الاقفال أرصدة الأصول والخصوم المحولة للفترة المحاسبية التالية وتمثل الأصول الموارد المتاحة للمشروع للاستخدام فى العملية الإنتاجية ، كما تمثل الخصوم هيكل تمويل الحصول على هذه الموارد ومقدار الالتزامات التى تقع على عاتق المشروع . ويظهر العمودان المخصصان للميزانية العمومية فى ورقة العمل فى واقع الأمر ميزان المراجعة بعد الاقفال والذى يحتوى على أرصدة حسابات الميزانية، ذلك فيما عدا اقفال خسائر (أو أرباح) الفترة فى حساب الأرباح المحجوزة (إن وجدت) وبالتالى يمكن تصوير الميزانية العمومية من ورقة العمل مباشرة وهى للمثال تحت البحث كما هو وارد فى الصفحة التاليـــة :

٤ - ملخص استخدامات ورقة العمل :

من المثال التوضيحى السابق يظهر لنا أن ورقة العمل يمكن أن تفيدنا فيما يلى :

- اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات .
- اعداد التسويات ، واعداد قيود اليومية الخاصة بها .
- إعداد قيود الاقفال وتصوير الحساب الختامى .
- اعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال ، واعداد الميزانية العمومية .

شركة صبحي عبد الحميد للخدمات والتجارة

الميزانية العمومية فى ١٩٩٣/١/٣١

أصـــــول

البيان	جـ	جـ
الأصول الثابتة :		
الأثـــاث والتركيبات	١٢٥٠٠	
- مخصص اهلاك	١٥٥٠	
أثاث وتركيـــات	ـــــ	١٠٩٥٠
الســـيارات	٩٠٠٠	
- مخصص اهلاك	٢١٠٠	
ســـيارات	ـــــ	٦٩٠٠
		ـــــ
مجموع الأصول الثابتة		١٧٨٥٠
الأصـــول المتداولة :		
مواد ومهمات	٤٠٠٠	
بضـــاعـــة	١١٣٥٠	
عمـــلاء	٢٦٤٩٠	
أوراق قبض	٥٠٠٠	
ايجـار مقـدم	١١٥٠	
تأمين مقـدم	٥٥٠	
إعـلان مقـدم	٥٥٠	
فوائد دائنة مستحقة	٥٠	
نقديـــــة	٦٧٦٨٠	
مجموع الأصول المتداولة	ـــــ	١١٦٨٢٠
		ـــــ
مجمـوع الأصـــول		١٣٤٦٧٠

خصــــوم

البيان	جـ	جـ
حقوق الملكية :		
رأس المـــال	٧٥٠٠٠	
أرباح محجوزة	٨٤٧٠	
مجموعة حقوق الملكية	ـــــ	٨٣٤٧٠
الالتزامـــات		
قرض البـــنك	٣٠٠٠٠	
دائنـــون	١٣٤٠٠	
أجـور مستحقة	٣١٢٠	
ايجـار مستحق	٣٠٠	
مصروفات عمومية مستحقة	٤١٢٠	
فوائد مدينة مستحقة	١٥٠	
مجموع الالتزامات	ـــــ	٥١٢٠٠
مجمـــوع الخصـــوم		ـــــ
		١٣٤٦٧٠

ورغم ذلك فيجب أن يكون من المفهوم للقارئ أن ورقة العمل لا تصلح بديلة لقيود التسوية وقيود الاقفال التى يجب اجراؤها فى دفتر اليومية وترحيلها للحسابات الخاصة بها فى نهاية الدورة المحاسبية . ذلك بالضرورة لأن دفتر اليومية ودفتر الاستاذ يعدان من السجلات الدائمة للمشروع التى يمكن الرجوع إليها وقت أن تقتضى الحاجة ذلك ، أما ورقة العمل فهى مجرد أداة تسهل للمحاسب القيام باجراء التسويات وإجراء قيود الاقفال واعداد الحساب الختامى والميزانية وفى بعض المشروعات يتم الاعتماد على ورقة العمل لاعداد حساب ختامى وميزانية عمومية على أساس شهرى دون إجراء قيود التسوية والاقفال حتى نهاية السنة المالية ، حيث يتم اقفال الحسابات بصفة نهائية للسنة المالية المنقضية . ولا شك أن ورقة العمل تعتبر أداة فعالة فى هذا الصدد حيث تجعل الاجراءات المحاسبية منظمة ، وتساعد فى تلخيص العمليات وتقسيمها بما يمكن من تحقيق هذا الغرض (غرض اعداد حساب ختامى وميزانية عمومية على أساس شهرى) بسهولة ودقة .

أسـئلة وتمـارين

الفصـل السـابع

أولاً : الأسـئلة :

السؤال الأول :

برر خطأ أو صواب كل من العبارات التالية :

(أ) تجعل حسابات الأصول الملائمة مدينة بكل بنود المصروفات التى يتم سدادها مقدماً وتجعل حسابات الالتزامات الملائمة دائنة بكل الايرادات التى تتحصل مقدماً :

(ب) يمكن أن يتزامن قيد التسوية مع قيد الإثبات الدفترى لواقعة أو حدث معين ولكن قيد التسوية لابد وأن يسبق قيد الأقفال .

(جـ) تزداد الأصول بتدفق الايرادات سواء تم تحصيلها نقداً أو لم يتم تحصيلها بينما يلزم أن تزداد الالتزامات بتدفق المصروفات إذا لم يتم سدادها نقداً .

(د) يمكن أن لا يترتب على بعض عناصر المصروفات سداد أية نقدية حالياً أو مستقبلاً .

(هـ) الأصول هى ما تبقى من سلع أو خدمات فى نهاية الفترة المحاسبية الحالية يمكن أن تستفيد منها الفترة أو الفترات المحاسبية التالية .

(و) تعتبر كل العمليات التى يترتب عليها الحصول على أصول بقصد استخدامها فى عمليات الوحدة المحاسبية من العمليات المستمرة .

(ز) ورقة العمل هى أداة محاسبية لتمكين المحاسب من تطبيق طريقته المنظمة للحساب لأغراض إعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية .

(ح) إذا ظهر الرصيد المدين لأحد الحسابات فى ميزان المراجعة بعد التسويات بمبلغ يزيد عما كان عليه الرصيد قبل التسويات ، فلابد وأن يكون

الحساب قد جعل مديناً فى التسويات بالفرق .

(ط) لا يحتوى ميزان المراجعة بعد الأقفال على أى من حسابات الايرادات والمصروفات ولكنه يلزم لتوازنه أن يحتوى على حصيلة المقابلة (المقاصة) بين هذه الحسابات .

(ى) بالرغم من أن رصيد الأرباح فى خانة المدين من خانتى الحساب الختامى فهو يلزم أن يظهر فى خانة الدائن من خانتى الميزانية العمومية على ورقة العمل .

ثانياً : الحـــالات :

برر خطأ أو صواب كل اجابه من الاجابات المعطاه لكل حالة من الحالات الآتية :

الحــالة الأولى :

تم مع بداية الفترة المحاسبية تركيب آلات وإعدادها للاستخدام كان قد تم إستيرادها من الخارج وبلغت تكلفتها فى حالتها المعدة للاستخدام ٤١٥٠٠٠ جنيه منها ١٢٠٠٠ جنيه تكلفة تركيب وإعداد . وتقدر الحياة الإنتاجية للآلات خمس سنوات تباع بعدها خردة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه .

ويترتب على ذلك :

(أ) العملية تامة ومنجزة يترتب عليها جعل حساب الآلات مديناً وحساب النقدية دائناً بمبلغ ٤١٥٠٠٠ جنيه غير أنها مستمرة .

(ب) حتى تحقق المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات يلزم أن يتحمل الحساب الختامى عن السنة الأولى بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه تمثل إهلاك الآلات إذا كان الاهلاك بطريقة القسط الثابت .

(جـ) يتحدد إهلاك الآلات بقيد تسوية يجعل حساب الاهلاك (مصروف) مديناً وحساب مخصص الأهلاك (مقابل أو مضاد للأصل الهالك) دائناً .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لاشىء مما تقدم .

الحــالة الثانية :

جعل حساب التأمين ضد الحريق مديناً عند سداد قيمة بوليصة تأمين ضد الحريق تغطى سنة اعتباراً من ٤/١ عند السداد فى ٣/٢٧ بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه .

وحيث أن الفترة المحاسبية (السنة المالية) تنتهى فى ١٢/٣١ من كل عام فإنه :

(أ) كان من المفضل جعل حساب التأمين المقدم مديناً عند السداد (وهو من حسابات الأصول) بدلاً من حساب التأمين ضد الحريق (وهو من حسابات المصروفات) حيث العملية لها آثار مستقبلية ولم تكن منتهية عند إنجازها .

(ب) يلزم فى ظل الوضع الموضح بالحالة جعل حساب التأمين المقدم مديناً فى نهاية الفترة بمبلغ ٦٠٠ جنيه وحساب التأمين ضد الحريق دائناً حتى يتبقى فى حساب المصروف ما يخص الفترة . ومعنى ذلك إمكانية تحول المصروفات إلى أصل وهو الأمر غير المنطقى .

(جـ) تتحمل الفترة التى تم فيها السداد بما استفادت به من غطاء التأمين فى كل الأحوال والذى يبلغ ١٨٠٠ جنيه كما يتحول مبلغ ٦٠٠ جنيه كأصل يفيد الفترة المقبلة لمدة ثلاثة شهور .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لاشيء مما تقدم .

الحالة الثالثة :

تعمل محلات العجوانى لمدة ٣٠٠ يوم فى السنة ويبلغ متوسط أجر العمالة فى اليوم ١٥٠ جنيه وتسدد أجور الأسبوع المنتهى اليوم فى بداية الأسبوع التالى (أسبوع العمالة ٦ أيام) . هذا وقد انتهت السنة المالية فى تاريخ يتوافق مع آخر يوم فى أسبوع العمالة . ويترتب على ذلك .

(أ) يظهر رصيد الأجور فى ميزان المراجعة قبل التسويات بمبلغ ٤٤١٠٠ جنيه فى نهاية العام .

(ب) يجعل حساب الأجور مديناً وحساب الأجور المستحقة دائناً بمبلغ ٩٠٠ جنيه فى التسويات .

(جـ) يبلغ ما يخص العام من الأجور ٤٥٠٠٠ جنيه ويلزم أن يظهر كذلك فى ميزان المراجعة بعد التسويات .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لا شيء مما تقدم .

الحـــالة الرابعة :

بلغ رصيد مهمات وأدوات اللف والحزم فى بداية العام مبلغ ٦٤٠٠ جنيه ، وفى خلال العام تم شراء مواد ومهمات بمبلغ ١٢٦٠٠ جنيه رد منها للمورد ما تبلغ قيمته ١٥٠٠ جنيه لعدم مطابقته للمواصفات المطلوبة . وعند الشراء جعل حساب مواد ومهمات اللف والحزم مديناً وعند الرد جعل نفس الحساب دائناً . وبالتحقق من وجود كمية وقيمة المواد والمهمات فى نهاية العام وجد أنه تبقى منها فى المخازن ما تبلغ تكلفته ٧٥٠٠ جنيه . وهذا يعنى .

(أ) أن مصاريف اللف والحزم عن العام قد بلغت ١٠٠٠٠ جنيه يجعل بها حساب المصاريف مديناً وحساب الأصل دائناً بقيد تسوية .

(ب) يظهر رصيد مواد ومهمات وأدوات اللف والحزم فى ميزان المراجعة قبل التسويات بمبلغ ١٧٥٠٠ جنيه وفى ميزان المراجعة بعد التسويات بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه .

(جـ) تزداد المصروفات فى التسويات بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه بينما تنقص الأصول بنفس المبلغ .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لاشىء مما تقدم .

الحـــالة الخامسة :

ظهر فى خانة الدائن من خانتى الميزانية فى ورقة العمل مبلغ ٩٠٠٠ جنيه تمثل إيجار دائن مقدم . وكانت الوحدة قد أجرت أحد مبانيها لمدة عام اعتباراً من ٩٣/٤/١ وحصلت على إيجار العام مقدماً فى ذلك التاريخ . ويترتب على ذلك ، بفرض أن السنة المالية تنتهى فى ١٢/٣١ من كل عام :

(أ) أن يظهر الايجار الدائن المقدم (إلتزام) فى ميزان المراجعة قبل التسويات بمبلغ ٣٦٠٠٠ جنيه تمثل إيجار المبنى لمدة عام .

(ب) أن قيد التسوية قد جعل الايجار الدائن المقدم مديناً والإيجار الدائن (إيراد) دائناً بمبلغ ٢٧٠٠٠ جنيه تمثل إيجار ٩ شهور من العام الذى انتهى فى ٩٣/١٢/٣١ .

(جـ) بالرغم من أن الايجار الدائن المقدم من الالتزامات ولكنه لا يتم سداده في العادة نقداً

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لاشيء مما تقدم .

الحــالة الســادسة :

بلغت جملة الايرادات قبل إجراء التسويات ٢١٥٠٠٠ جنيه بينما بلغت جملة المصروفات قبل إجراء التسويات ١٣٠٠٠٠ جنيه ، وبلغت جملة الايرادات بعد إجراء التسويات ٢٢٠٠٠٠ جنيه بينما بلغت جملة المصروفات بعد إجراء التسويات ١٩٥٠٠٠ جنيه ، وكان رصيد الأرباح المحجوزة في ميزان المراجعة قبل التسويات ٢٥٠٠٠ جنيه . وهذا يعني :

(أ) أن التسويات قد أدت إلى تحول أصول إلى مصروفات تبلغ ٦٥٠٠٠ جنيه .

(ب) أن المقابلة السليمة الايرادات بالمصروفات يتحقق عنها أرباحاً قدرها ٢٥٠٠٠ جنيه .

(حـ) أن حقوق الملكية سوف تزيد عن طريق الأرباح المحجوزة بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه.

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لاشيء مما تقدم .

الحــالة الســابعة :

يؤدي تدفق الايرادات إلى زيادة الأصول حتماً مع زيادة حقوق الملكية أو الالتزامات كما يؤدي تدفق المصروفات إلى نقص الأصول حتماً أو زيادة الالتزامات مع نقص حقوق الملكية حيث :

(أ) إذا كانت الايرادات تخص الفترة فهي تؤدي إلى زيادة الأصول سواء تحصلت نقداً أو كانت مستحقة وتؤدي كذلك إلى زيادة حقوق الملكية ، أما إذا كانت لا تخص الفترة فهي تؤدي إلى زيادة الأصول وزيادة الالتزامات بالايرادات المقدمة .

(ب) إذا كانت المصروفات تخص الفترة فهي تؤدي إلى نقص الأصول ، وإذا كان قد تم سدادها نقداً فهي تؤدي إلى نقص حقوق الملكية ، ويمكن أن يكون قد تم سداد مقابلها نقداً في فترات سابقة .

(جـ) إذا كانت المصروفات تخص الفترة ولكنها ما زالت مستحقة فهى تؤدى إلى زيادة الالتزامات مع نقص حقوق الملكية .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لاشىء مما تقدم .

ثالثاً : التمـــارين :

التمرين الأول :

(أ) قامت إحدى الشركات بشراء بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة ثلاثة سنوات اعتباراً من ١٩٩٣/١/١ ، وسددت قيمة البوليصة فى ذلك التاريخ نقداً حيث بلغ ١٥٠٠ جنيه . وقد تم إجراء القيد الآتى فى دفتر اليومية :

١٥٠٠ من حـ/ التأمين ضد الحريق (مصروف)

١٥٠٠ إلى حـ/ النقديـــة (أصول)

فإذا علمت أن السنة المالية تنتهى فى ١٢/٣١ من كل عام . فالمطلوب منك هو :

١ – إجراء قيد التسوية اللازم على هذا الأساس فى ١٩٩٣/١٢/٣١ ، وتصوير الحسابات اللازمة لترحيل القيد إليها وتحديد رصيدها .

٢ – قم بعرض طريقة بديلة لإثبات العملية السابقة وإجراء التسوية اللازمة فى نهاية ١٩٩٣ وصور الحسابات اللازمة أيضاً .

٣ – هل هناك خلاف فى النتائج النهائية فى كل من الحالتين السابقتين ؟

(ب) بلغ مخزون البضاعة فى بداية السنة المالية لشركة عبد الحميد حسونة التجارية ٥٧٠٠ جنيه ، وقد تم شراء بضاعة خلال السنة بعضها نقداً والبعض الآخر على الحساب بلغت فى مجموعها ٣٢٣٠٠ جنيه ، وفى نهاية السنة المالية وجد أن البضاعة المتبقية تبلغ تكلفتها ٩٢٠٠ جنيه . قم بإجراء قيود التسوية والاقفال اللازمة.

(جـ) تقوم محلات الحذاء الأحمر بسداد أجور عمال البيع عن كل اسبوع فى اليوم الأول من الاسبوع التالى . وتبلغ الأجور اليومية ١٠٠ جنيه . وقد انتهت السنة المالية بعد انقضاء خمسة أيام من الأسبوع الأخير فيها . قم بإجراء ما يلزم من قيود تسوية .

(د) تستثمر شركة محلات الصالون الأحمر ٢٠٠٠٠ جنيه فى سندات حكومية تحصل عنها فوائد كل ستة شهور قدرها ٣٠٠ جنيه فى أول ابريل وأول اكتوبر

من كل عام وتنتهى السنة المالية فى ١٢/٣١ . قم بإثبات تحصيل العوائد الدائنة وبإجراء التسويات اللازمة عن عام ١٩٩٣ . صور حسابات الاستاذ اللازمة ثم قم بإجراء ما يلزم من قيود اقفال .

(هـ) قامت شركة التأمين العربية بتأجير أحد مبانيها لشركة التجارة العربية بإيجار سنوى يبلغ ٢٤٠٠ جنيه يسدد مقدماً اعتباراً من تاريخ التأجير فى ١٩٩٣/٣/١ . قم بإجراء القيود اللازمة لاثبات الايجار فى دفاتر كل من الشركتين على حدة ، ثم قم بإجراء قيود التسوية اللازمة فى ١٩٩٣/١٢/٣١ حيث تنتهى السنة المالية لكل من الشركتين .

التمرين الثانى :

فيما يلى ميزان المراجعة لشركة السيد حسن حسنين فى ١٢/٣١ ، وكذلك بعض المعلومات المفيدة لأغراض اجراء التسويات فى نهاية العام .

المطلوب :

قم بإعداد ورقة العمل للشركة ، وقم بإجراء قيود التسوية والاقفال من واقع ورقة العمل للسنة المالية المنتهية فى ١٩٩٣/١٢/٣١ .

شركة السيد حسن حسين

ميزان المراجعة فى ١٩٩٣/١٢/٣١

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	الحساب	ملاحظات
٨٠٠٠٠		آلات	مبلغ الاهلاك السنوى ١٢٠٠٠ جنيه .
	١٢٠٠٠	مخصص اهلاك آلات	
٤٨٠٠		تأمين مقدم	يغطى سنتين اعتباراً من ٩٣/١/١
٢٤٠٦٠٠		بضاعة	الموجود منها فى ١٢/٣١ مبلغ ٧٤٢٠٠ جنيه.
٤٠٠٠٠		عملاء	منها ١٠٠٠ جنيه مشكوك فى تحصيلها.
٨٥٤٠٠		نقدية	
	؟	رأس المال	
	٢٤٠٠٠	قرض البنك	
١٥٠٠		فوائد مدينة	فوائد مستحقة على قرض البنك تبلغ ٢٠٠ جنيه لم تثبت بعد .
	٢٩٥٣٠٠	مبيعات بضاعة	
	٢١٠٠٠	أرباح محجوزة	
٤٥٢٢٠٠	٤٥٢٢٠٠		

التمـرين الثـالث :

فيمـا يلى أرصـدة حسـابات الأستـاذ لشركـة السـيد عبـد المتعـال فى ١٩٩٢/٦/٣٠ : نقدية ٣٠٠٠٠ جنيه ، عمـلاء ٥٤٠٠٠ جنيه ، مخصص ديون مشكوك فيها ١٥٠٠ جنيه ، بضاعة ١٧٢٥٠٠ جنيه ، مبيعات بضاعة ٢٤٠٠٠٠ جنيه ، تأمين مقدم ٧٥٠ جنيه ، دائنون ٣٠٠٠٠ جنيه مخصص اهلاك آلات ٣٠٠٠ جنيـه ، آلات ٣٠٠٠٠ جنيـه ، أرباح محجـوزة ٢٤٠٠٠ جنيـه ، أجـور ومرتبات ٥٢٥٠٠ جنيه، مصروفات متنوعة ١٨٧٥٠ جنيه ، فإذا علمت أن :

١ - ترغب الادارة فى زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ ٧٥٠ جنيه.

٢ - يخص السنة المنتهـية فى ١٩٩٢/٦/٣٠ مبلغ ١٥٠ جنيه من التـأمين المقدم .

٣ - يبلغ اهلاك الالآت عن السنة ٣٧٥٠ جنيه .

٤ - تبلغ الأجور والمرتبات المستحقة فى نهاية السنة ٢٨٥٠ جنيه .

٥ - تبلغ تكلفة البضاعة المباعة ١٦٠٨٠٠ جنيه .

المطـــلوب :

١ - اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات من واقع الأرصدة السابقة على ورقة العمل وتحديد مبلغ رأس المال .

٢ - استكمال ورقة العمل وإجراء قيود التسوية والاقفال . قم باعداد حسابات أستاذ ذات رصيد متحرك ودون فيها الأرصدة التى تظهر فى ميزان المراجعة قبل التسويات ثم قم بترحيل قيود التسوية والاقفال إليها .

٣ - قم باعداد الميزانية العمومية للشركة كما تظهر فى ١٩٩٢/٦/٣٠ .

التمـرين الرابـــع :

بدأت شركة الاتحاد للاتجار فى الأدوات الرياضية عملياتها فى ٩٣/٣/١ . وقد تمت العمليات التالية خلال شهر مارس .

١ مـــارس حصلت الشركة على رأس مال قدره ٢٥٠٠٠٠ جنيه ، واتفقت الشركة مع بعض موردى الأدوات الرياضية على توريد ما قيمته ٣٧٥٠٠ جنيه خلال ثلاثة أيام .

٢ مـــارس قامت الشركة باستئجار مكان لمزاولة نشاطها مقابل ايجار سنوى قدره ٣٦٠٠ جنيه سدد مقدماً ، وقامت الشركة بشراء أثاث وتركيبات قيمتها ٢٢٥٠٠ جنيه سدد منها ١٥٠٠٠ جنيه نقداً .

٤ مـــارس ورد للشركة بضاعة من الموردين تبلغ قيمتها طبقاً للفواتير ٢٥٧٥٠ جنيه سدد منها ١٧٢٥٠ جنيه .

٦ مـــارس وردت طلبية من نادى الاتحاد الرياضى بطلب شراء أدوات رياضية بلغت قيمتها ٢٣٠٠٠ جنيه ووعدت الشركة باعدادها فى أقرب وقت ممكن .

٩ مـــارس بلغت المبيعات النقدية حتى تاريخه بخلاف طلبية نادى الاتحاد الرياضى ٧٤٠٠ جنيه ، كما بلغت المبيعات على الحساب ٣٠٠٠ جنيه .

١١ مـــارس قامت الشركة بإرسال طلبية نادى الاتحاد الرياضى وحصلت مبلغ ١٧٠٠٠ جنيه ووعد الاتحاد بسداد الباقى خلال سبعة أيام .

١٥ مـــارس اشترت الشركة بضاعة نقداً بمبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه ، وسددت الباقى المستحق من ثمن الأثاث والتركيبات .

١٧ مـــارس قام صاحب الشركة بشراء سيارة لاستعماله الخاصة من أمواله الخاصة بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه .

١٩ مـــارس تقدمت الشركة بعطاء فى إحدى المناقصات لتوريد أدوات رياضية لنادى الصمود الرياضى ورست عليها المناقصة والتى تبلغ قيمتها ٧٢٠٠٠ جنيه كما حصلت الشركة المبلغ المستحق على نادى الاتحاد الرياضى .

٢٢ مـــارس كانت الشركة قد أبرمت بوليصة تأمين ضد السرقة والحريق لمدة سنة اعتباراً من ٣/١ بلغ قسطها ١٢٠٠ جنيه تم سدادها اليوم عندما تكرم محصل شركة التأمين بالحضور لاستلام المبلغ.

٢٤ مـــارس أرسلت الشركة بضاعة لنادى الصمود الرياضى بلغ سعر بيعها ٥١٠٠٠ جنيه تحصل منها ٣٢٠٠٠ جنيه .

٣١ مـــارس   سددت الشركة الأجور والمرتبات المستحقة عن الشهر والبالغ قيمتها ٥٤٥٠ جنيه .

- بلغت المياه والانارة المستخدمة عن الشهر مبلغ ٣٥٠ جنيه لم تسدد بعد .
- قدر أهلاك الأثاث والتركيبات عن الشهر بمبلغ ١٥٠ جنيه
- بلغت مبيعات البضاعة منذ ٣/٩ حتى نهاية الشهر والتى لم تثبت دفترياً بعد ١٢٧٥٠ جنيه على الحساب .
- سددت الشركة مبلغ ٤٥٠٠ جنيه للموردين .

المطـــــلوب :

إتخاذ الاجراءات المحاسبية من تحقق وقيد وترحيل واعداد تسويات واقفال حسابات واعداد الحساب الختامى عن شهر مارس والميزانية العمومية للشركة فى ١٩٩٣/٣/٣١ .

الفصل الثامن

فى

الإجراءات المحاسبية للمشروعات التجارية

١ - مقدمة وخطة الفصل :

تعرضنا فى الباب السابق لإجراءات الدوره المحاسبية بصفة عامة دون تخصيص على المشروعات التجارية وذلك على الرغم من أننا قد حددنا هذه الإجراءات بما يتلاءم بصفة عامة مع المشروعات التجارية والخدمية ، غير أن الهدف كان يتركز على إبراز خطوات الدورة المحاسبية وتبسيط إجراءاتها دون التعرض للتفاصيل والمشاكل التى تترتب على طبيعة عمليات المشروع وتقترن بها . لذلك سوف نتناول فى هذا الفصل إجراءات الدورة المحاسبية بصورة أكثر عمقاً للعمليات التى تتفق مع طبيعة نشاط المشروعات التى تزاول نشاطاً تجارياً . وفى مثل هذه المشروعات تكون عمليات شراء وبيع البضائع هى النشاط الغالب إن لم يكن الوحيد للمشروع وتمثل مبيعات البضائع للعملاء المصدر الرئيسى إن لم يكن الوحيد لإيرادات المشروع . كما تمثل تكلفة البضاعة المباعة نسبة كبيرة من مصروفات المشروعات التجارية وعلى ذلك سوف يكون تركيزنا أساساً فى هذا الفصل منصباً على المعالجة المحاسبية لعمليات البيع والشراء فى المشروع التجارى فى ظل طريقتين متعارف عليهما وهما : طريقة المخزون المستمر وطريقة المخزون الدورى . كما سوف نتناول المشاكل المرتبطة بعمليات شراء وبيع البضاعة فى المشروعات التجارية من مردودات ومسموحات وأنواع الخصومات التى تمنح من البائع للمشترى وشروط كل منها . وننهى الفصل بملخص مقارن

لإجراءات تسجيل المبيعات والمشتريات والعمليات المتعلقة بهما في ظل كل من طريقتي المخزون المستمر والمخزون الدورى .

٢ - المبيعات وما يتعلق بها من إجراءات :

تعتبر مبيعات البضاعة هي المصدر الرئيسى والهام لإيرادات المشروع التجارى . وبناء على ذلك فلا داعي لتمييز المبيعات بتحديد كنهها (البضاعة) ، ويمكن الإكتفاء بإصطلاح « المبيعات » فقط بدلاً من اصطلاح « مبيعات البضاعة » . وتختلف نوعية البضاعة المباعة من مشروع تجارى لأخر بحسب طبيعة نشاطه ، فقد يتاجر المشروع فى سلع غذائية أو أدوات منزلية أو سلع معمرة كالثلاجات والغسالات والبوتاجازات أو قد يكون الإتجار فى الأراضى والمبانى والآلات والسيارات وما إلى ذلك. وفى جميع الأحوال تكون هذه السلع من الأصول المتداولة التى يطلق عليها محاسبياً إصطلاح « البضاعة » أو المشتريات كما سوف يتضح فيما بعد . ويرجع السبب فى ذلك إلى أن الغرض من وراء شراء هذه السلع يكون هو الإتجار فيها وتحقيق الأرباح . فإذا قام المشروع مثلاً بشراء سيارات ملاكى (ماركات مختلفة) بغرض الإتجار فيها فإنه يتم إثبات قيمة هذه السيارات فى الدفاتر تحت بند البضاعة أو المشتريات ، بينما إذا إستخدم المشروع احدى هذه السيارات فى توصيل المديرين فإنها تعتبر فى هذه الحالة من الأصول الثابتة التى يتم إثباتها تحت بند السيارات. وينسحب هذا المنطق على باقى الأصول التى سبق أن ادرجناها تحت بند الأصول الثابتة .

هذا وعند قيام المشروع ببيع البضاعة التى اشتراها بغرض الاتجار فيها فإنه يتم تسجيلها تحت بند المبيعات على أساس أسعار البيع التى تقوم المنشأة بتحميلها لعملائها وليس على أساس الأسعار التى قامت المنشأة بشراء البضاعة على أساسها . ويمثل الفرق بين السعرين - الشراء والبيع - هامش الربح الذى تحققه المنشأة من عمليات الاتجار فى البضائع (والذى يمثل من وجهة النظر الإقتصادية مقابل اضافة منفعة الزمان والمكان) [1] . ويتم تسجيل المبيعات دفترياً ، مثلها فى ذلك مثل أى

---

(١) يتم اضافة المنفعة من وجهة النظر الاقتصادية عن طريق التشكيل بالتصنيع ويطلق على ما يتم اضافته من منافع بهذه الطريقة « منفعة التشكيل » كما قد تضاف المنفعة لسلعة معينة =

ايراد آخر ، بجمعها دائنة مقابل جعل حساب النقدية أو العملاء مدينا على حسب كون عملية البيع قد تمت نقداً أو على الحساب فإذا بلغت المبيعات النقدية ليوم معين ٢٥٠٠٠ جنيه مثلاً ، والمبيعات الآجلة لنفس اليوم ٨٥٠٠ جنيه فإن تسجيل المبيعات يكون كالآتي :

٢٥٠٠٠		من مذكورين : ح/ النقدية
٨٥٠٠		ح/ العملاء
	٣٣٥٠٠	الى ح/ المبيعات
		إثبات المبيعات طبقاً للفواتير بتاريخ .. واثبات المتحصل بمستندات ..

ولإجراء مثل هذا القيد يلزم التحقق من شحن المبيعات للعملاء ، كما يلزم التحقق من موافقة الادارة على البيع بالأجل . وعادة ما يقوم البائع باعداد فاتورة بالبضاعة المباعة يتم بمقتضاها تسليم المشترى المبيعات النقدية كما يتم إرسالها أيضاً للعميل فى حالة المبيعات الآجلة عند شحن البضاعة إليه . وتظهر الفاتورة فى العادة طبيعة البضاعة المباعة ، وأسعارها ، وكمياتها والمبلغ المطلوب من العميل ، وشروط السداد . وتعتبر صورة الفاتورة مستنداً أساسياً لإجراء القيد السابق . ويمكن أن تتخذ الفاتورة الشكل الموضح بالنموذج رقم (١) .

= بانتقالها من مكان وفرتها الى مكان ندرتها ويطلق على المنفعة فى هذه الحالة « منفعة المكان » كما قد تضاف المنفعة للسلعة بتخزينها فى أوقات وفرتها حتى تحين أوقات ندرتها ويطلق على المنفعة فى هذه الحالة « منفعة الزمان » وأخيراً فقد تضاف المنفعة بالحيازة والتملك وخاصة فيما يتعلق بالأشياء النادرة الثمينة القيمة من وجهة نظر الحائز لها ويطلق على المنفعة فى هذه الحالة « منفعة الحيازة » .

نموذج رقم (١) – الفاتورة

رقم ٢٧١٤٣	شركة محلات الشواربى التجارية
التاريخ : ١٩٨٤/١/٢٥	٧ شارع الهلافيت – بغداد
المطلوب من : السيد الهادى الطلحاوى وشركاه	تاريخ الشحن : اليوم
شارع الزهيرى المعدى – البلدة	طريقة الشحن : الشاحنات المحطة

كلى	جزئى	سعر	الكمية	بيـــان
مليم جنيه	مليم جنيه	مليم جنيه		
	– ٤٨٠	– ١٢	٤٠	راديو سانيو A M. FM طراز S128
	– ٣٠٠	– ٢٠	١٥	مسجل JVC
١٢١٦٠–				جملة المطلوب (اثنى عشر ألفاً ومائة وستون جنيهاً)

شروط السداد : ١٠ أيام من تاريخه .

وتمثل المبيعات التى يتم إثباتها بهذه الطريقة على مدار الفترة المحاسبية اجمالى الأيرادات التى تتحقق للمشروع من هذا النشاط . والى هنا لم تختلف فى الواقع عن الإجراءات التى سبق عرضها فى الباب المتقدم . إلا أن طبيعة النشاط التجارى لا تكون فى الغالب بهذه البساطة . فالبضاعة المباعة قد يردها العميل لسبب أو لآخر ، كما قد تتلف مثلاً أثناء الشحن بصفة جزئية بما قد يدفع العميل الى طلب تخفيض ثمنها ، كما أن ثمن البيع قد لا يتحصل كله بل يمنح العميل خصماً حتى تشجعه الشركة البائعة على سرعة سداد القيمة . ويترتب على هذه الأسباب أن إجمالى قيمة المبيعات التى تتم خلال الفترة المحاسبية قد لا تمثل الإيرادات الفعلية التى يحققها المشروع من هذا النشاط ما لم يؤخذ فى الإعتبار مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات والخصم المسموح به للعملاء من قيمة المبيعات .

٢ - أ - مردودات المبيعات ، ومسموحات المبيعات :

تمثل مردودات المبيعات ما يقوم العملاء بإرجاعه من بضاعة تم شرائها من المشروع أو المنشأة لسبب أو لآخر ، مثل عدم مطابقتها للمواصفات ، أو عدم صلاحيتها للإستخدام . وعندما يقوم العملاء برد البضاعة التى سبق شراؤها من المنشأة والتى اعتبرت من وجهة نظرها مبيعات ، فإن ذلك لاشك سوف يؤدى الى نقص الإيرادات التى سبق تسجيلها دفترياً . ويمكن فى هذه الحالة إلغاء قيد المبيعات بقيد عكسى بالقدر الذى يمثل البضاعة المباعة والمرتدة . فإذا بلغت مردودات المبيعات ليوم معين مثلاً ٤٥٠ جنيه ، منها ١٥٠ جنيه تمثل مبيعات نقدية والباقى على الحساب . فإن القيد فى هذه الحالة يمكن أن يكون كالآتى :

٤٥٠		من حـ/ المبيعات
		الى مذكورين :
	١٥٠	حـ/ النقدية
	٣٠٠	حـ/ العملاء
		إثبات البضاعة المباعة والمرتدة من العملاء بتاريخ ..

ولما كانت البضاعة المرتدة تعتبر من المؤشرات المفيدة للإدارة للتعرف على مدى نجاحها فى إرضاء عملائها فإن إثباتها بمثل القيد السابق لا يؤدى الى معرفة مقدارها خلال الفترة المحاسبية على وجه التحديد . ولذلك قد جرت العادة فى العرف المحاسبى على إثبات ارتداد البضاعة المباعة فى حساب مستقل يسمى حساب مردودات المبيعات ، وهو حساب عكسى للمبيعات ، أى حساب مدين بطبيعته . ويجعل هذا الحساب مديناً بالمردودات التى تتم من مبيعات الفترة المحاسبية ، ثم يقفل فى الحساب الختامى فى نهايتها مثلما تقفل حسابات المصروفات . وعلى هذا الأساس يكون الإثبات السليم لعملية المردودات السابقة كالآتى :

٤٥٠		من حـ/ مردودات المبيعات
		الى مذكورين :
	١٥٠	حـ/ النقدية
	٣٠٠	حـ/ العملاء
		إثبات البضاعة المباعة والمرتدة من العملاء بتاريخ ..

وتمثل مسموحات المبيعات تخفيضات فى ثمن بيع البضاعة للعملاء بعد تمام عملية البيع وإثباتها دفترياً . فقد يرى العميل عدم مطابقة البضاعة للمواصفات التى طلبها . وبدلاً من ردها للمنشأة أو الشركة البائعة ، يطلب منها إجراء تخفيض فى السعر . وعادة ما يتم قبول طلب العميل إذا رأت الشركة ما يبرر ذلك . كما قد تتلف البضاعة المباعة عند وأثناء عملية شحنها للعميل بصفة جزئية تؤدى الى انخفاض قيمتها مع استمرار صلاحيتها للإستخدام (كدرجة ثانية مثلاً) بما يدفع العميل الى طلب تخفيض فى سعرها . ويكون لمسموحات المبيعات نفس الأثر الخاص بمردودات المبيعات فيما يختص بتخفيض إيرادات المبيعات الإجمالية وتسجل مسموحات المبيعات فى حساب بهذا الإسم يخصص لهذا الغرض ويجعل مدينا بالمسموحات التى تقرها الشركة لعملائها على مدار الفترة المحاسبية

ولتوضيح ما تقدم نفترض المثال التالى :

قامت شركة السعد التجارية ببيع بضائع لعملائها فى يوم ٥/١١ بمبلغ ٤٦٧٩٠ جنيه تحصل منها نقداً ٢٢٨٠٠ جنيه . وفى يوم ٥/١٥ قام بعض العملاء برد بضائع للشركة قيمتها ٤٣١٠ جنيه ، منها ١٢١٠ جنيه ردت للعملاء نقداً ، وفى يوم ٥/١٧ طلب أحد العملاء تخفيض ٧٨٠ جنيه من سعر البضاعة التى اشتراها على الحساب من شركة السعد التجارية نظراً لوجود بعض التلفيات البسيطة فيها ومنحته الشركة السماح المطلوب . ويتم تسجيل العمليات كالآتى :

- اثبات المبيعات فى ٥/١١ :

		من مذكورين :
٢٢٨٠٠		حـ/ النقدية
٢٣٩٩٠		حـ/ العملاء
	٤٦٧٩٠	الى حـ/ المبيعات
		إثبات مبيعات اليوم طبقاً للفواتير .

		- اثبات المردودات فى ٥/١٥ :
٤٣١٠		من حـ/ مردودات المبيعات
		الى مذكورين :
	١٢١٠	حـ/ النقدية
	٣١٠٠	حـ/ العملاء
		اثبات مردودات المبيعات عن اليوم .

		- اثبات مسموحات المبيعات فى ٥/١٧ :
٧٨٠		من حـ/ مسموحات المبيعات
	٧٨٠	الى حـ/ العملاء
		تخفيض سعر البضاعة للعميل .. نظراً ... مذكرة الإضافة الصادرة منا رقم .... بتاريخ ...

ويكون قيد مردودات المبيعات ومسموحاتها فى العادة مستنداً الى ما يطلق عليه مذكرات الخصم والإضافة . فالعميل الذى يشترى بضاعة على الحساب (أو بالأجل) ثم يقوم بردها للشركة البائعة أو جزء منها يرفق معها مذكرة خصم على حساب الشركة لديه تفيد الشركة أن حسابها « الدائن » لدى العميل قد جعل مديناً بقيمة البضاعة المرتدة بتاريخ كذا . وتقوم الشركة البائعة بالرد على العميل بإرسال مذكرة اضافة تفيد العميل أن قيمة البضاعة المرتدة قد أضيف الى حسابه ، أى جعل حساب العميل دائناً بها . وكذلك الأمر فيما يتعلق بمسوحات المبيعات .

هذا ، ويرى المحاسبون أن مسببات رد البضاعة المباعة قد لا تختلف عن الأسباب التى تؤدى الى منح تخفيضات فى سعرها . وعلى هذا الأساس لا يفرق الكثير منهم بين مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات كل فى حساب مستقل وإنما يفضلون معالجة المسموحات والمردودات فى حساب واحد يطلق عليه حساب مردودات ومسموحات المبيعات . ويستوى عندنا البديلان .

٢ – ب – الخصم التجارى ، والخصم النقدى :

تقوم المشروعات التجارية والصناعية ، وخاصة منها ما يزاول تجارة الجملة بإصدار قوائم أسعار لبضائعها على أساس سنوى ، وغالباً ما تمثل هذه القوائم أسعار التجزئة . ويمنح كبار عملاء هذه المشروعات خصماً على هذه الأسعار يصل الى نسب كبيرة قد تصل الى ٣٠٪ منها ، وخاصة إذا كان هؤلاء العملاء يقومون بشراء هذه البضائع للاتجار فيها . كما قد تؤدى التقلبات التى تحدث فى الطلب والعرض فى السوق فى كثير من الأحيان الى عدم واقعية الأسعار المنشورة فى قوائم الأسعار مما يضطر المشروع الى ضرورة تغييرها . وبدلاً من إصدار قوائم أسعار جديدة غالباً ما يقوم المشروع بإصدار جداول يطلق عليها جداول الخصم التجارى من الأسعار الموضحة فى قوائم الأسعار المصدرة . وقد يكون الخصم التجارى فى صورة نسبة واحدة تطبق فى جميع الحالات أو يكون فى صورة سلسة من النسب التى يجرى تطبيقها على السعر الوارد فى قوائم الأسعار على التوالى . وتطبق هذه الحالة الأخيرة على وجه الخصوص إذا تم إجراء عدة تخفيضات متتالية فى السعر المنشور على مدار الفترة المحاسبية .

ولنفترض على سبيل المثال أن سعر بيع الوحدة من سلعة معينة كما ورد فى قوائم الأسعار هو ١٥ جنيه للمستهلك وأن الشركة تمنح كبار عملاءها خصماً تجاريا على هذا السعر قدرة ٢٠٪ ، وقد قام أحد هؤلاء العملاء بشراء ١٠٠٠ وحدة من الشركة ، وعلى هذا الأساس يكون حساب الخصم التجارى كالآتى :

جنيه	جنيه	
	١٥٠٠٠	السعر طبقاً لقائمة الأسعار (١٥ × ١٠٠٠)
	٣٠٠٠	– خصم تجارى بواقع ٢٠٪
١٢٠٠٠		(سعر البيع للـ ١٠٠٠ وحدة)

أما إذا كان الخصم التجارى الممنوح لهذا العميل يتكون من سلسة من النسب تطبق على التوالى ، كأن يكون الخصم مثلا ٢٠٪ ، ١٠٪ ، ٥٪ ، فإن حساب سعر البيع فى هذه الحالة يكون كالآتى :

١٥٠٠٠ السعر طبقاً لقائمة الأسعار
٣٠٠٠ - الخصم الأول بواقع ٢٠٪

١٢٠٠٠

١٢٠٠ - الخصم الثاني بواقع ١٠٪

١٠٨٠٠

٥٤٠ - الخصم الثالث بواقع ٥٪

١٠٢٦٠ سعر البيع (للألف وحدة)

ويكون مجموع الخصم التجارى فى الحالة الأخيرة ٤٧٤٠ جنيه . ويظهر الخصم التجارى فى العادة فى الفاتورة الموجهة من البائع للمشترى ولا يثبت فى دفاتر البائع ولا فى دفاتر المشترى ، وإنما تسجيل المبيعات فى دفاتر البائع بصافى سعر البيع بعد استبعاد الخصم التجارى ، كما تسجل المشتريات فى دفاتر المشترى (كما سيرد فيما بعد) بصافى سعر الشراء بعد استبعاد الخصم التجارى . وبالتالى فلا يزيد الخصم التجارى عن كونه اجراءا لتحديد سعر البيع الفعلى لا أكثر ولا أقل .

ويعد خصم الكمية فى كثير من الأحيان من نفس طبيعة الخصم التجارى . وخصم الكمية هو عبارة عن تنزيل من أسعار قوائم البيع لتشجيع المشترى على شراء كميات كبيرة . وإذا منح خصم الكمية للعميل عند تمام عملية البيع ولم يكن مشروطاً بشرط سابق أو لاحق ، فإنه يعامل معاملة الخصم التجارى . بمعنى أنه يستنزل من أسعار قوائم البيع على الفاتورة دون قيده دفترياً . أما إذا كان خصم الكمية متوقف على تحقق شرط معين لا يمكن التأكد من تحققه مقدماً ، فقى هذه الحالة يتم إثباته فى الدفاتر .

ولنفرض مثلاً أن أحد العملاء طلب شراء ٥٠٠ وحدة من سلعة معينة من شركة الوادى للتجارة حيث كان سعر الوحدة طبقاً لقوائم أسعار الشركة ١٢ جنيه . ولنفرض أن الشركة قد عرضت على العميل منحه خصماً فى السعر يعادل ٣٠٪ إذا قام بشراء ١٠٠٠ وحدة بدلاً من ٥٠٠ وحدة . فقبل العميل مباشرة واشترى

١٠٠٠ وحدة . ففى هذه الحالة يعالج خصم الكمية معالجة الخصم التجارى كالآتى :

جنيه	جنيه	
	١٢٠٠٠	السعر طبقاً لقائمة الأسعار (١٠٠٠ × ١٢)
	٣٦٠٠	- خصم كمية ٣٠٪
٩٤٠٠	ــــــ	سعر البيع الفعلى

وفى هذه الحالة يجب أن لا يظهر خصم الكمية فى دفاتر البائع أو المشترى لأنه يعد فى واقع الأمر بمثابة خصم تجارى .

ولنفرض فى مثالنا السابق أن الشركة قد عرضت على العميل العرض البديل التالى : يمنح العميل خصم ١٠٪ إذا بلغت مشترياته خلال العام ١٠٠٠ وحدة ، ثم ٥٪ إذا بلغت مشترياته ١٥٠٠ وحدة أو زادت عن ذلك . ففى هذه الحالة يتوقف منح خصم الكمية للعميل على قيامه بشراء الكميات المحددة . فإذا قام بشراء ٩٥٠ وحدة مثلاً خلال العام فإنه يحاسب على أسعار القائمة ١٢ جنيه دون خصم كمية ، أما إذا بلغت مشترياته ١٠٠٠ وحدة فإنه حينئذ يستحق خصم الكمية بنسبة ١٠٪ بأثر رجعى. ويسرى هذا السعر المخفض حتى تصل مشترياته الى ١٥٠٠ وحدة حيث يمنح خصم كمية حينئذ بنسبة ٥٪ اضافية بأثر رجعى وهكذا . وفى مثل هذه الحالة الأخيرة لا مفر من إظهار خصم الكمية فى الدفاتر عندما يتحقق الشرط المؤدى لاكتساب العميل له . ولنفرض فى هذا المثال أن العميل :

١ - لم تصل مشترياته من الشركة إلى ١٠٠٠ وحدة خلال العام .
٢ - بلغت مشترياته من الشركة ١٢٠٠ وحدة خلال العام .
٣ - بلغت مشترياته من الشركة ١٦٠٠ وحدة خلال العام .

ففى الحالة الأولى لن يستحق للعميل خصماً للكمية ، وتسجل المبيعات فى دفاتر الشركة (والمشتريات فى دفاتر العميل) بسعر القائمة على أساس ١٢ جنيه للوحدة .

وفى الحالة الثانية تسجل المبيعات فى دفاتر الشركة (والمشتريات فى دفاتر

العميل) على أساس سعر القائمة ١٢ جنيه حتى تصل الكمية الى ١٠٠٠ وحدة ، ثم يمنح العميل خصم كمية بمعدل ١٠٪ على الـ ١٠٠٠ وحدة حينئذ ، ثم يستمر منح الخصم على الـ ٢٠٠ وحدة الاضافية . وتكون قيود الاثبات الدفترى فى دفاتر شركة الوادى للتجارة كالآتى :

إثبات المبيعات بسعر البيع المحدد فى القائمة (١٠٠٠ وحدة الأولى × ١٢ جنيه) :

١٢٠٠٠		من حـ/ العملاء
	١٢٠٠٠	الى حـ/ المبيعات

اثبات خصم الكمية عند بلوغ المبيعات للعميل ١٠٠٠ وحدة :

١٢٠٠		من حـ/ خصم الكمية
	١٢٠٠	الى حـ/ العملاء (العميل فلان)
		اثبات خصم الكمية بواقع ١٠٪ من سعر القائمة على ١٠٠٠ وحدة طبقاً للاتفاق مع العميل .

اثبات مبيعات ٢٠٠ وحدة وخصم الكمية :

		من مذكورين :
٢١٦٠		حـ/ العملاء
٢٤٠		حـ/ خصم الكمية
	٢٤٠٠	الى حـ/ المبيعات
		إثبات المبيعات مع خصم الكمية الممنوح للعميل طبقاً للاتفاق .

ويلاحظ فى هذه الحالة أنه ما لم يتحقق الشرط الموجب لمنح خصم الكمية ما كان ليظهر بدفاتر الشركة .

أما الحالة الثالثة فإنها استمرار للحالة الثانية ومتوقفة عليها وتكون القيود الدفترية كالآتى :

تسجيل مبيعات ٣٠٠ وحدة المكملة للـ ١٥٠٠ وحدة المتفق عليها :

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين
٣٢٤٠		حـ/ العملاء
٣٦٠		حـ/ خصم الكمية
	٣٦٠٠	إلى حـ/ المبيعات

إثبات خصم الكمية الاضافى بمعدل ٥٪ من صافى ثمن بيع ١٥٠٠ وحدة بعد استبعاد الخصم الأول :

مدين	دائن	البيان
٨١٠		من حـ/ خصم الكمية
	٨١٠	إلى حـ/ العملاء (العميل فلان)
		خصم كمية اضافى بمعدل ٥٪ لبلوغ مشتريات العميل ١٥٠٠ وحدة طبقا للاتفاق ($١٦٢٠٠ \times \frac{٥}{١٠٠}$) .

إثبات مبيعات ١٠٠ وحدة فيما زاد عن ١٥٠٠ وحدة :

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين :
١٠٢٦		حـ/ العملاء
١٧٤		حـ/ خصم الكمية
	١٢٠٠	إلى حـ/ المبيعات
		مبيعات ١٠٠ وحدة بسعر ١٢ جم وخصم كمية بمعدل ١٠ ٪ ثم ٥٪ .

ويجب أن يراعى فى مثل هذه الأحوال أن شروط منح خصم الكمية هى التى تحدد طريقة حسابه ، فكان من الممكن مثلاً فى مثالنا السابق أن تكون الشروط : ٥٠٠ وحدة الأولى بسعر القائمة ، ٥٠٠ وحدة التالية بخصم ١٠٪ ، ٥٠٠ وحدة التالية بخصم ١٥٪ وهكذا . ففى هذه الحالة لا يوجد خصم كمية على الـ ٥٠٠ وحدة الأولى ، كما أن الخصم على الـ ٥٠٠ وحدة الثانية والثالثة يمكن اعتباره خصم تجارى لأن شرط اكتساب العميل له ليس له أثر رجعى .

كما يقوم البائع فى كثير من الأحيان بمنح العميل (المشترى) خصماً نقدياً لتشجيعه على سداد قيمة مشترياته بسرعة . ويطلق على هذا الخصم الخصم النقدى أو خصم تعجيل الدفع . ويتوقف وجود الخصم النقدى على السياسة الإئتمانية للمشروع قبل عملائه . فإذا كانت كل مبيعات المشروع تتم نقداً ، فليس هناك فى مثل هذه الحالة خصماً نقدياً . وإنما يلزم لوجود الخصم النقدى أن يمارس المشروع سياسة البيع الآجل لعملائه ، بما قد يؤدى به الى منح العملاء الذين يقومون بسداد حساباتهم بسرعة خصماً على مشترياتهم يطلق عليه الخصم النقدى تشجيعاً لهم على ذلك .

وتوضح شروط منح الإئتمان للعملاء الفترة المتاحة لهم للسداد وكذلك نسبة الخصم النقدى والفترة التى يمكن اكتساب العميل له فيها إذا تم السداد فى خلالها . وغالباً ما تظهر هذه الشروط على الفاتورة التى يصدرها البائع للمشترى بقيمة البضاعة المباعة . فيذكر مثلاً أن السداد يجب أن يكون فى خلال ٣٠ يوم ، وإذا قام العميل بعملية السداد خلال ١٠ أيام يمنح خصم نقدى قدره ٢ ٪ ويمكن اختصار ذلك فى صورة مصطلحات تجارية متعارف عليها كالآتى (٢ ٪ ١٠ أيام ، صافى ٣٠ يوم) بمعنى أن العميل يمنح خصم نقدى ٢ ٪ إذا قام بالسداد خلال ١٠ أيام ، وإلا يلتزم بسداد القيمة بالكامل دون خصم فى خلال فترة لا تتجاوز ٣٠ يوماً .

ولما كان منح الخصم النقدى مشروطاً بتحقق عملية السداد فى خلال فترة محدودة . وهو أمر غير مؤكد ، فإن المبيعات يتم تسجيلها بسعر البيع الكامل قبل استبعاد الخصم النقدى . وعندما تتحقق الواقعة المؤدية لإكتساب العميل للخصم بقيامه بالسداد فى الفترة المحددة ، فإنه يلزم إثبات الخصم النقدى دفترياً . ولنفترض أن شركة حسونة باعت لحسن بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه على الحساب بالشروط التالية : ٥ ٪ ١٠ أيام ، صافى ٣٠ يوم . فيتم إثبات عملية البيع فى دفاتر شركة حسونة كالآتى :

٢٠٠٠٠		من حـ/ العملاء (حسن)
	٢٠٠٠٠	الى حـ/ المبيعات
		مبيعات آجلة لحسن فاتورتنا رقم ... بتاريخ .

وإذا لم يقم العميل بالسداد خلال عشرة أيام فإنه يلتزم بسداد القيمة بالكامل في مدة شهر من تاريخ البيع . أما إذا قام العميل بالسداد خلال العشرة أيام المكسبة للخصم فإن حساب الخصم وإثباته يكون كالآتى :

الخصم النقدى = ٢٠٠٠٠ × $\frac{٥}{١٠٠}$ = ١٠٠٠

صافى القيمة التى يسددها العميل ١٩٠٠٠

اجمالى قيمة الفاتورة ٢٠٠٠٠ جنيه

ويكون إثبات التحصيل من العميل وإثبات الخصم النقدى كالآتى :

		من مذكورين
١٩٠٠٠		حـ/ النقدية
١٠٠٠		حـ/ الخصم النقدى المسموح به
	٢٠٠٠٠	الى حـ/ العملاء (العميل حسن)
		سداد العميل لحسابه خلال فترة استحقاق الخصم النقدى بواقع ٥٪ .

ويلاحظ أن الخصم النقدى يسرى على مبيعات سابقة لتاريخ اكتسابه ، ومن ثم يصبح واجب التسجيل في الدفاتر .

٢ - (جـ) ملخص اجراءات تسجيل المبيعات والحسابات الخاصة بها :

يتضح لنا مما تقدم أن الحسابات التى تحدد بمقدار الإيرادات المحققة فعلاً عن عمليات البيع تتلخص في الآتى :

١ - حساب المبيعات : ويجعل دائناً بقيمة المبيعات النقدية والآجلة طبقاً للفواتير بعد استبعاد الخصم التجارى إن وجد ، وحساب المبيعات حساب دائن بطبيعته.

٢ - حساب مردودات المبيعات : يجعل مدينا بقيمة ما يقوم العملاء برده من بضائع طبقاً للأسعار التى قاموا بشرائها بها ، وسواء كانت هذه المردودات من مبيعات نقدية أو آجلة . وحساب مردودات المبيعات حساب مدين بطبيعته .

٣ - حساب مسموحات المبيعات : ويجعل مدينا بقيمة تخفيضات السعر التى تمنحها

الشركة البائعة لعملائها نتيجة عدم مطابقة البضائع المباعة للمواصفات التى يطلبها العميل أو نتيجة التلفيات البسيطة التى تحدث بها نتيجة عمليات الشحن والنقل . وحساب مسموحات المبيعات حساب مدين بطبيعته . هذا ويمكن جمع حساب المردودات والمسموحات فى حساب واحد كما سبق أن ذكرنا .

٤ - خصم الكمية إذا كان هناك مبرر لإثباته : ويجعل مدينا بقيمة الخصم الممنوح للعملاء طبقاً للنسب المتفق عليها معهم إذا تحقق الشرط الذى يكسب العملاء له وكان يسرى على المبيعات لهم بأثر رجعى . وهو أيضاً من الحسابات المدينة بطبيعتها .

٥ - الخصم النقدى أو خصم تعجيل الدفع : ويجعل مدينا بقيمة الخصم الممنوح للعملاء طبقاً للنسب التى تقررها الشركة البائعة إذا تحقق شرط اكتساب العملاء له . وهو أيضاً من الحسابات المدينة بطبيعتها .

وعلى هذا الأساس يمكن القول أن صافى المبيعات تتمثل فى إجمالى المبيعات (دائن) مخصوما منها المسموحات والمردودات والخصم (وهى حسابات مدينة) .
ونقدم فيما يلى مثالاً مبسطاً لزيادة الموضوع إيضاحاً .

قامت شركة الأندلس والحجاز بالعمليات الآتية خلال شهر فبراير :

١ فبراير باعت بضاعة للعميل عدنان بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه نقداً . وباعت بضاعة للعميل شهيب بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه بشروط ٣٪ ١٠ أيام صافى ٣٠ يوم .

٤ فبراير قام عدنان برد بعض الأثاث الذى بلغت قيمته ٢٤٠٠ جنيه وتسلم القيمة نقداً ، كما طلب شهيب من الشركة تخفيض سعر بيع بعض القطع التى تسلمها بمبلغ ٢٦٠٠ جنيه لوجود بعض التلفيات بها ، وقد منحه الشركة السماح المطلوب .

٦ فبراير باعت الشركة للعميل حسان بضاعة تبلغ قيمتها طبقاً لقوائم الأسعار ٤٠٠٠٠ جنيه بخصم تجارى ٢٠٪ ، ١٠٪ ، ٥٪ على التوالى على الحساب وشروط سداد ٢٪ ٧ أيام ، صافى ١٥ يوم .

٨ فبراير قام العميل شهيب بسداد المستحق عليه .

١٢ فبراير باعت الشركة بضاعة بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه نقداً ، ٢٧٠٠٠ جنيه على الحساب .

١٦ فبراير قام العميل حسان بسداد المستحق عليه وتم رد بضاعة من مبيعات يوم ٢/١٢ النقدية قيمتها ٦٠٠٠ جنيه ، ومن المبيعات الآجلة لنفس اليوم بمبلغ ١٠٠٠ جنيه .

ويكون إثبات هذه العمليات دفترياً كالآتي :

٢/١ - تسجيل المبيعات بإجمالي القيمة :

		من مذكورين
١٠٠٠٠		حـ/ النقدية
٣٠٠٠٠		حـ/ العملاء (شهيب)
	٤٠٠٠٠	الى حـ/ المبيعات
		اثبات المبيعات النقدية والآجلة لليوم بشروط ٣٪ ١٠ أيام صافى ٣٠ يوم .

٢/٤ : إثبات المرتجعات (المردودات) النقدية والمسموحات

		من مذكورين	
٣٤٠٠		حـ/ مردودات المبيعات	أو من حـ/ مردودات
٢٦٠٠		حـ/ مسموحات المبيعات	ومسموحات المبيعات
		الى مذكورين	
	٣٤٠٠	حـ/ النقدية	
	٢٦٠٠	حـ/ العملاء (شهيب)	
		مردودات نقدية ومسموحات للعميل شهيب	

٢/٦ : حساب الخصم التجارى وإثبات المبيعات لحسان :

سعر البيع طبقاً للقائمة	٤٠٠٠٠			
- خصم تجارى أول بنسبة٢٠٪	٨٠٠٠			
		٣٢٠٠٠		
- خصم تجارى ثانى بنسبة١٠٪		٣٢٠٠		
			٢٨٨٠٠	
- خصم تجارى ثالث بنسبة ٥٪			١٤٤٠	
سعر البيع الفعلى.				٢٧٣٦٠

ويكون قيد المبيعات كالآتى :

٢٧٣٦٠		من حـ/ العملاء (حسان)
	٢٧٣٦٠	الى حـ/ المبيعات
		مبيعات على الحساب لحسان بشروط ٢٪ ٧ أيام ، صافى ١٥ يوم .

٢/٨ : حساب الخصم النقدى للعميل شهيب وسداد حسابه :

المبيعات للعميل	٣٠٠٠٠ جنيه	
يخصم المسموحات	٢٦٠٠ جنيه	
المبلغ المستحق عليه الخصم النقدى	ــــــــ	٢٧٤٠٠ جنيه

الخصم النقدى بمعدل ٣٪ = ٢٧٤٠٠ × $\frac{٣}{١٠٠}$ = ٨٢٢ جنيه

ويكون القيد كالآتى :

		من مذكورين
٢٦٥٧٨		حـ/ النقديـــة
٨٢٢		حـ/ الخصم المسموح به
	٢٧٤٠٠	الى حـ/ العملاء (العميل شهيب)
		إثبات سداد العميل لحسابه خلال فترة السماح ومنحه خصم نقدى بمعدل ٣٪ طبقاً لشروط السداد .

٧/١٢ : إثبات المبيعات :

		من مذكورين
٣٠٠٠٠		حـ/ النقدية
٢٧٠٠٠		حـ/ العملاء
	٥٧٠٠٠	الى حـ/المبيعات

٢/١٦ : قيام العميل (حسان) بسداد حسابه :

يقوم العميل بسداد الحساب بالكامل دون منحه خصماً نقدياً لأن تاريخ السداد يلى فترة استحقاق الخصم (٢ ٪ ٧ أيام ، صافى ١٥ يوم من تاريخ ١/٥) :

٢٧٣٦٠		من حـ/ النقدية
	٢٧٣٦٠	الى حـ/ العملاء (حسان)
		سداد العميل حسان لرصيد حسابه

إثبات مردودات المبيعات :

٧٠٠٠		من حـ/ مردودات المبيعات
		الى مذكورين
	١٠٠٠	حـ/ العملاء
	٦٠٠٠	حـ/ النقدية
		إثبات مردودات نقدية ٦٠٠٠ جنيه آجلة ١٠٠٠ جنيه .

وتظهر حسابات الأستاذ الخاصة بالمبيعات والمردودات والخصم كالآتى :

حـ/ المبيعات

التاريخ	بيان	صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
٢/١	من مذكورين (نقدية وعملاء)			٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
٢/٦	من حـ/ العملاء			٢٧٥٦٠	٦٧٥٦٠
٢/١٢	من مذكورين (نقدية وعملاء)			٥٧٠٠٠	١٢٤٥٦٠

حـ/ مردودات المبيعات

التاريخ	بيان	صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
٢/٤	الى حـ/ النقدية		٣٤٠٠		٣٤٠٠
٢/١٦	الى مذكورين (نقدية وعملاء)		٧٠٠٠		١٠٤٠٠

ح‍/ مسموحات المبيعات

٢/٤	الى ح‍/العملاء		٢٦٠٠		٢٦٠٠

ح‍/ الخصم النقدى المسموح به

٢/٨	الى ح‍/العملاء		٨٢٢		٨٢٢

هذا ويقفل حساب المبيعات - كما سبق أن ذكرنا - فى الحساب الختامى بجعل الأول مديناً والثانى دائنا فى نهاية الفترة المحاسبية .

كما تقفل حسابات المردودات والمسموحات ، والخصم النقدى (على المبيعات) فى الحساب الختامى أيضاً كما لو كانت من حسابات المصروفات ، أى يجعل الحساب الختامى مديناً بها وتجعل هى دائنة . هذا من حيث الاقفال . أما من حيث اظهار هذه الحسابات فى الحساب الختامى ، فإنه لمن المفيد أن يتمكن القارىء من التعرف على صافى المبيعات بسهولة من قراءة الحساب الختامى (كما سوف يتضح تفصيلاً فيما بعد) . وعلى هذا الأساس يمكن أن تظهر هذه الحسابات الأربعة فى جانب الإيرادات (الدائن) من الحساب الختامى بالصورة التالية (بفرض أن الفترة المحاسبية لشركة الأندلس والحجاز تنتهى فى ٢/١٦ مثلاً)

شركة الأندلس والحجاز

الحساب الختامى عن الفترة من ٢/٩ إلى ٢/١٦ الإيرادات

١٢٤٥٦٠		اجمالى المبيعات (من ح‍/ المبيعات)
		يخصم :
	١٠٤٠٠	مردودات المبيعات (الى ح‍/ مردودات المبيعات)
	٢٦٠٠	مسموحات المبيعات (الى ح‍/ مسموحات المبيعات)
(١٣٨٢٢)	٨٢٢	الخصم النقدى المسموح به (الى ح‍/ الخصم النقدى)
١١٠٧٣٨		صافى المبيعات .

ويراعى أن الحساب المدين تعكس اشارته عندما يظهر فى الجانب الدائن من الحساب الختامى أى يوضع بإشارة سالبة (يخصم) ، ولذلك نفس الأثر فى حالة اظهاره فى الجانب المدين من الحساب الختامى . فالمفروض مثلاً أن حساب مردودات المبيعات يظهر فى الجانب المدين من الحساب الختامى ، وكذلك حسابى المسموحات، والخصم النقدى (على المبيعات) . وذلك لأن قيد اقفالها فى هذا الحساب يكون كالآتى :

١٣٨٢٢		من حـ/ الحساب الختامى
		الى مذكورين :
	١٠٤٠٠	حـ/ مردودات المبيعات
	٢٦٠٠	حـ/ مسموحات المبيعات
	٨٢٢	حـ/ الخصم النقدى

ويرغم ذلك فإن ظهورها فى الجانب الدائن بإشارة سالبة (أى بخصمها من الجانب الدائن) يكون له نفس أثر إظهارها فى الجانب المدين . فهى فى كلتا الحالتين تؤدى إلى انقاص الأرباح (أو زيادة الخسائر) بنفس المقدار . ففى الجانب المدين فهى زيادة فى المصروفات ، وهى فى الجانب الدائن بإشارة سالبة تنقص من الإيرادات . إلا أن ظهورها فى الجانب الدائن يمكن القارىء من التعرف مباشرة على كل من المبيعات الإجمالية والمبيعات الصافية ومكونات الفرق بينهما دون الحاجة إلى إجراء عمليات حسابية خارجية لبنود الحساب الختامى . أضف إلى ذلك أن المردودات والمسموحات ليست فى الحقيقة من بنود المصروفات .

٣ - إجراءات تسجيل تكلفة البضاعة المباعة - طريقة المخزون المستمر :

تعرضنا فيما سبق لتكلفة البضاعة المباعة بإعتبارها أحد أهم عناصر المصروفات وكيفية تسويتها فى حساب المخزون . ولم نتعرض لكيفية تحديد هذه التكلفة لهذا الغرض وانما اقتصرت معالجتنا لها على اعتبار أنها محددة ومعطاة . والواقع أن تحديد تكلفة البضاعة المباعة يحتاج لبعض الإجراءات التى تختلف بإختلاف طريقة المخزون التى تتبعها المنشأة ، والتى يمكن لها اتباع إحدى طريقتين فى هذا الشأن :

الأولى يطلق عليها طريقة المخزون المستمر ، والثانية يطلق عليها طريقة المخزون الدورى . وينصب الإختلاف بين الطريقتين على كيفية تسوية حساب المخزون فى تكلفة البضاعة المباعة ، فإذا كانت هذه التسوية تتم بصفة مستمرة كلما تمت عملية بيع خلال الفترة المحاسبية فإن الطريقة تكون هى طريقة المخزون المستمر . أما إذا لم تتم تسوية حساب المخزون فى تكلفة البضاعة المباعة إلا فى نهاية الفترة المحاسبية فإن الطريقة تكون هى طريقة المخزون الدورى . وتختلف إجراءات معالجة مشتريات البضاعة وتحديد تكلفة البضاعة المباعة فى كل من الطريقتين . وسوف نتعرض فى هذا البند لطريقة المخزون المستمر على أساس أنها الطريقة التى اتبعناها ضمناً فى الأجزاء السابقة ، ثم نتعرض للطريقة الأخرى فى بند لاحق .

نعرف حتى الآن بالتأكيد أن المخزون من البضاعة هو من مكونات الأصول (المتداولة) ، وعندما يتواجد لدى المنشأة بضاعة فى بداية الفترة المحاسبية فإنها تمثل تكلفة المخزون منها فى ذلك التاريخ ، والذى أطلقنا عليه رصيد أول الفترة (أو أول المدة) . وعندما تقوم المنشأة بشراء بضاعة لأغراض الإتجار فيها فقد كنا نجعل حساب البضاعة مديناً بها مقابل جعل حساب النقدية أو الدائنين دائناً على حسب كون المشتريات تمت نقداً أو بالآجل . وعندما تقوم المنشأة ببيع جزء من هذه البضائع وتتحدد تكلفتها ، كنا نجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة مديناً وحساب البضاعة دائناً بهذه التكلفة . هذا يمثل فى الواقع ملخص لطريقة المخزون المستمر بإختصار يفتقر إلى شيء ما من العمق المنطقى .

من هذه المراجعة المختصرة لما سبق دراسته نجد أن طريقة المخزون المستمر تقوم على حسابين :

١ - حساب مخزون البضائع (وهو من حسابات الأصول) .

٢ - حساب تكلفة البضاعة المباعة ، أو حـ/ تكلفة المبيعات (وهو من حسابات المصروفات) .

والحساب الأول يقوم مقام حساب البضاعة الذى سبق التعرض له . ويزداد رصيد كل من الحسابين بجعله مديناً وينقص الرصيد بجعله دائناً ، لأن كل منهما من الحسابات المدينة بطبيعتها .

وعندما تقوم المنشأة بشراء بضائع فإن حساب المخزون يجعل مديناً بتكلفة البضائع المشتراه . وتشمل التكلفة فى هذا الصدد ثمن الشراء مضافاً إليه كل التكاليف اللازمة لتوصيل البضائع المشتراه لمخازن المنشأة المشترية . وفى بعض الأحيان قد ينطوى ثمن الشراء على تكلفة تسليم البضائع المشتراه لمحل المشترى . وفى هذه الحالة ، إذا قامت شركة الضحى التجارية مثلاً بشراء بضاعة بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه منها ١٥٠٠٠ جنيه نقداً والباقى على الحساب ، وكان السعر تسليم محل المشترى فإن القيد يكون كالآتى

٤٥٠٠٠		من حـ/ مخزون البضائع
		الى مذكورين
	١٥٠٠٠	حـ/النقدية
	٣٠٠٠٠	حـ/الدائنون (أو الموردون)
		إثبات شراء بضاعة نقداً وعلى الحساب بما فيها تكلفة النقل والتسليم .

ولا يتم إجراء القيد السابق حتى يتم استلام البضاعة فى مخازن المشترى (شركة الضحى التجارية فى هذه الحالة) والفواتير الخاصة بها ، وحتى يتحقق المشترى من مطابقة البضاعة للمواصفات المتفق عليها ، ويتحقق من ورود الكميات الموضحة بالفواتير ويتم مراجعة الفاتورة من حيث الأسعار والشروط ، وتكاليف النقل ، والتضريب والجمع للتأكد من صحتها . وعادة ما تعتبر هذه العمليات من مكونات نظام متكامل لأحكام الرقابة الداخلية على المشتريات بهدف الحفاظ على أصول المشروع من السرقة والإختلاس والضياع ، لن نتعرض له فى هذا المقام .

أما إذا لم ينطوى سعر الشراء على تكلفة النقل (والشحن والتأمين والتفريغ إن وجدت) ، فإن عملية النقل قد توكل للبائع ، أو قد يلتزم المشترى بترتيبها مع الغير ، أو قد يقوم بها بإستخدام وسائله الذاتية . فإذا وكلت عملية النقل للبائع فعادة ما تنطوى عليها الفاتورة الواردة منه كبند مستقل من بنودها . أما إذا قام المشترى بترتيبها مع الغير (شركات النقل المتخصصة مثلاً) ففى هذه الحالة نجد أن فاتورة البائع تنطوى على ثمن البضاعة دون تكاليف النقل التى ترد فى فاتورة مستقلة من الغير

الذى قام بعملية النقل . وإذا قام المشترى بنقل البضائع بوسائله الخاصة (سياراته الخاصة مثلاً) ، فإن تكلفة النقل فى هذه الحالة تصبح موضوع عمليات حسابية محاسبية لن نتعرض لها هنا . وفى كل الأحوال السابقة يتحمل حساب مخزون البضائع بكل التكاليف اللازمة لتوصيل البضائع المشتراة لمحل المشترى ، وذلك بجعله مديناً بها . فإذا قامت شركة الضحى التجارية بشراء بضاعة على الحساب بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه تسليم محل البائع ، ثم قامت إحدى شركات النقل بعملية نقل البضاعة المشتراة لمخازن الضحى مقابل ٤٠٠ جنيه نقداً ، فإن قيد إثبات هذه العملية يكون كالآتى :

١٨٤٠٠		من حـ/ مخزون البضائع
		الى مذكورين
	١٨٠٠٠	حـ/الدائنون (أو الموردون)
	٤٠٠	حـ/النقدية
		شراء بضاعة على الحساب وسداد تكاليف النقل نقداً .

ونخلص مما تقدم أنه فى ظل طريقة المخزون المستمر يجعل حساب مخزون البضائع مديناً عند تمام عمليات الشراء بكل من ثمن البضاعة المشتراة ، وكذا كل التكاليف اللازمة لتوصيل البضاعة المشتراة من مقر البائع الى مخازن المشترى من تكاليف نقل وشحن وتأمين وتفريغ ولف وحزم وما شابه ذلك .

٣ - (أ) المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة فى ظل طريقة المخزون المستمر :

يتم تسجيل المبيعات فى ظل طريقة المخزون المستمر كالعادة بجعل حساب النقدية أو العملاء مديناً وجعل حساب المبيعات دائناً . إلا أن الأمر يتطلب بالإضافة الى ذلك إجراء تسجيل تكلفة البضاعة المباعة عند كل عملية بيع (أو لمبيعات اليوم أو فترة قصيرة نسبياً) . ويتم ذلك بجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة مديناً وحساب مخزون البضائع دائناً بتكلفة ما تم بيعه . وبذلك يظهر حساب المخزون تكلفة البضاعة

التى لم يتم بيعها بعد فى أى تاريخ معين . ويلاحظ أن المبيعات تسجل بسعر البيع بينما تكلفة البضاعة المباعة تسجل على أساس التكلفة الفعلية لها .

أضف إلى ما تقدم أن قيد مردودات المبيعات - كما سبق أن أوضحنا - يستدعى إجراء قيداً إضافيا لإستبعاد تكلفة البضاعة المرتدة من تكلفة البضاعة المباعة وتحميلها لحساب المخزون . ونخلص من ذلك أنه عندما يتم بيع البضاعة للعملاء تتحول تكلفتها من حسابات الأصول الى حسابات المصروفات ، وعندما يرد العملاء بضاعة سبق بيعها لهم فإن تكلفتها تتحول من مصروف الى أصل كما كانت عليه قبل تمام عملية البيع .

ولنفترض مثلاً - لتوضيح ذلك - أن شركة حمدون للتجارة قد قامت بالعمليات التالية من بين العمليات المختلفة ليوم ١٩٩٣/٢/٢٨ :

١ - باعت بضاعة نقداً تكلفتها ١٤٧٠٠ جنيه بمبلغ ٢١٥٠٠ جنيه .

٢ - باعت بضاعة على الحساب تكلفتها ٢٤٥٠٠ جنيه وسعر بيعها طبقاً لقوائم الأسعار ٥٠٠٠٠ جنيه بخصم تجارى ٢٠٪ .

٣ - رد بعض العملاء بضاعة من مبيعات الأيام السابقة تبلغ تكلفتها ٤٨٠٠ جنيه وسعر بيعها ٧٢٠٠ جنيه ، منها ٥٥٠٠ جنيه نقداً والباقى على الحساب .

٤ - اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٤٦٤٠٠ جنيه تسليم محل البائع وبلغت مصاريف النقل لمقر الشركة والتأمين على البضائع أثناء النقل ٢٦٠٠ جنيه . وقد سددت مصاريف النقل والتأمين نقداً أما ثمن البضاعة فيستحق السداد بعد ٣٠ يوم .

٥ - كان رصيد حساب مخزون البضائع فى بداية اليوم ٨٤٧٦٠ جنيه ، وبلغ رصيد تكلفة البضاعة المباعة حتى نهاية اليوم السابق ٧٤٥٠٠ جنيه .

ويتم إثبات العمليات من ١ إلى ٤ بإجراء القيود الدفترية التالية :

العملية الأولى : بيع نقداً :

أ -	٢١٥٠٠		من حـ/ النقدية
		٢١٥٠٠	الى حـ/المبيعات
			تسجيل المبيعات النقدية عن اليوم .
ب -	١٤٧٠٠		من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
		١٤٧٠٠	الى حـ/ مخزون البضائع
			تسجيل تكلفة البضاعة المباعة نقداً عن اليوم .

العملية الثانية : بيع على الحساب :

أ - سعر البيع بعد الخصم التجارى = ٥٠٠٠٠ × $\frac{٨٠}{١٠٠}$ = ٤٠٠٠٠ جنيه

أ - ٤٠٠٠٠ من حـ/ العملاء
٤٠٠٠٠ الى حـ/المبيعات
تسجيل المبيعات الآجلة عن اليوم

ب - ٢٤٥٠٠ من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
٢٤٥٠٠ الى حـ/ مخزون البضائع
إثبات تكلفة البضاعة المباعة على الحساب عن اليوم .

هذا وقد كان من الممكن إثبات العمليتين الأولى والثانية بقيدين كالآتى :

من مذكورين
٢١٥٠٠ حـ/ النقدية
٤٠٠٠٠ حـ/ العملاء
٦١٥٠٠ الى حـ/المبيعات

٣٩٢٠٠ من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
٣٩٢٠٠ الى حـ/ مخزون البضائع

العملية الثالثة : رد البضاعة :

أ - ٧٢٠٠ من حـ/ مردودات المبيعات
الى مذكورين
٥٥٠٠ حـ/النقدية
١٧٠٠ حـ/العملاء
إثبات مردودات المبيعات عن اليوم

ب - ٤٨٠٠ من حـ/ مخزون البضائع
٤٨٠٠ إلى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
إثبات تكلفة البضاعة المرتدة عن اليوم

العملية الرابعة : مشتريات البضاعة :

٤٩٠٠٠ من حـ/ مخزون البضائع

الى مذكورين

٤٦٤٠٠ حـ/الدائنون (أو الموردون)

٢٦٠٠ حـ/النقدية

إثبات المشتريات الآجلة وسداد مصاريف النقل والتأمين نقداً .

هذا وتظهر حسابات المخزون وتكلفة البضاعة المباعة كالآتى :

حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

		مدين	دائن	رصيد
٣/٢٧	رصيد			٧٤٥٠٠
٣/٢٨	الى حـ/ مخزون البضائع (مبيعات)	١٤٧٠٠		٨٩٢٠٠
٣/٢٨	الى حـ/ مخزون البضائع (مبيعات)	٢٤٥٠٠		١١٣٧٠٠
٣/٢٨	من حـ/ مخزون البضائع (مردودات)		٤٨٠٠	١٠٨٩٠٠

حـ/ مخزون البضائع

		مدين	دائن	رصيد
٣/٢٧	رصيد			٨٤٧٦٠
٣/٢٨	من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة		١٤٧٠٠	٧٠٠٦٠
٣/٢٨	من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة		٢٤٥٠٠	٤٥٥٦٠
٣/٢٨	الى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة (مردودات)	٤٨٠٠		٥٠٣٦٠
٣/٢٨	الى مذكورين (دائنون ونقدية)	٤٩٠٠٠		٩٩٣٦٠

وبتفحص الحسابين نجد أن رصيد حساب المخزون يزيد بتكلفة مردودات المبيعات وبالمشتريات وينقص بتكلفة المبيعات . أما رصيد حساب تكلفة البضاعة المباعة فيزيد بتكلفة المبيعات وينقص بتكلفة مردودات المبيعات . ويظهر الرصيد المدين لحساب مخزون البضائع فى نهاية اليوم (٩٩٣٦٠ جنيه) تكلفة البضاعة التى يجب أن تكون موجودة لدى الشركة حينئذ . ويمثل ذلك السبب الرئيسى فى تفضيل هذه

الطريقة (طريقة المخزون المستمر) على طريقة المخزون الفترى حيث يمكن للإدارة الوقوف على ما لديها فعلاً من بضائع (أو ما يجب أن يكون لديها) في أي وقت تشاء ، ويعتبر هذا من مقومات الرقابة الفعالة التي تهدف للحفاظ على المخزون في المستوى الملائم لعمليات الشركة وللوقاية من الإختلاس والسرقة والضياع . ولذلك عادة ما يتم التحقق من وجود المخزون (جرده) على فترات دورية متتالية ويتم مطابقة تكلفة ما هو موجود فعلاً مع الرصيد الذي يظهر في [illegible] البضائع . وإذا تبين للإدارة وجود اختلافات جوهرية فإنها تقوم بإتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب .

وعادة ما تستخدم [illegible] المخزون المستمر في الأصناف قليلة العدد من حيث وحداتها أو غالية الثمن من حيث قيمتها ، أو كلاهما . مثال ذلك السيارات (في تجارة السيارات) والساعات و[illegible]رات ، والملابس الجاهزة وما إلى ذلك . أما طريقة المخزون الدوري أو الفترى (التي [illegible]رد شرحها حالاً) فتستخدم في الأصناف كثيرة العدد رخيصة الثمن (كالمسامير والصواميل مثلاً) .

ويصاحب طريقة المخزون المستمر استخدام بطاقة معينة لكل صنف من أصناف البضائع ، توضح كمية وتكلفة ما يتم شراؤه ، وكمية وتكلفة ما يتم بيعه ، وكمية وتكلفة الرصيد المتبقي عند إتمام أي من هذه العمليات . ويطلق على هذه البطاقة بطاقة الصنف للمخزون المستمر ، وهي في أبسط صورها يمكن أن تتخذ الشكل التالي (البيانات الواردة فيها افتراضية)

بطاقة الصنف للمخزون المستمر

التاريخ ١٩٩٣	الوارد			المنصرف			الرصيد		
	كمية	تكلفة الوحدة	التكلفة	كمية	تكلفة الوحدة	التكلفة	كمية	تكلفة الوحدة	التكلفة
٨/١							٤٠٠٠	١٢	٤٨٠٠٠
٨/٨	٧٠٠٠	١٢	٨٤٠٠٠				١١٠٠٠	١٢	١٣٢٠٠٠
٨/١٩				٨٠٠٠	١٢	٩٦٠٠٠	٣٠٠٠	١٢	٣٦٠٠٠

وتوضح خانة الوارد ما يرد لمخازن المنشأة من الصنف المعين ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الوارد . وفيما يتعلق بمخزون البضاعة فالوارد يمكن أن يكون عن طريق الشراء أو رد العملاء للبضاعة السابق بيعها لهم . وتبين خانة الصادر الكمية التى تخرج من المخازن ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الصادر . وفيما يتعلق بمخزون البضاعة فإن الصادر قد يكون للعملاء لتمام بيعه أو للموردين لرده إليهم لسبب أو لآخر . وتوضح خانة الرصيد الكمية الموجودة بعد كل عملية وارد أو صادر ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الرصيد .

هذا ولأن حساب تكلفة البضاعة المباعة يعد من حسابات المصروفات ، فإن رصيده فى نهاية الفترة المحاسبية يصبح واجب الاقفال فى الحساب الختامى . (يجعل الحساب الختامى مديناً وحساب تكلفة البضاعة المباعة دائناً) . أما حساب مخزون البضائع فيظهر رصيده فى نهاية الفترة المحاسبية فى الميزانية العمومية كأصل من الأصول المتداولة .

٣ - (ب) المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة فى الحساب الختامى :

عادة ما يتم عرض بيانات الحساب الختامى فى المنشآت التجارية بطريقة تسمح للإدارة بتقييم نتائج الوظائف المختلفة فيها وتمكن القارىء أيضاً من التعرف على نتائج الأنشطة المختلفة .

ولما كانت تكلفة المبيعات فى مثل هذه المنشآت تمثل النسبة الكبرى من المصروفات ، فإنه عادة ما يتم إجراء المقاصة بينها وبين صافى المبيعات لتحديد هامش الربح الذى تحققه المنشأة على عمليات شراء وبيع البضاعة ، والذى يصبح متاحاً لتغطية باقى المصروفات والأرباح المستهدفة . ويطلق على هامش الربح الناتج من عملية المقاصة بين صافى المبيعات وتكلفتها اصطلاح « مجمل الربح » أو « الربح الاجمالى » أو « الهامش الإجمالى » وسوف نجرى على استخدام الاصطلاح الأول

(مجمل الربح) . وتحقيقاً لهذا الغرض يمكن أن يظهر الحساب الختامى فى صورة قائمة بدلاً من اتخاذه لشكل الحساب التقليدى السابق عرضه على الوجه المبين فى المثال التالى .

فيما يلى بعض الأرصدة التى ظهرت فى مـ[illegible] (بعد التسويات) لشركة المحروسة التجارية فى ١٩٩٢/٦/٣٠ (نهاية الفترة المحاسبية لها) .

	أر[illegible] دائنة	أرصدة مدينة
	جـ	جنيه
مبيعات ومردودات مبيعات	٢[illegible]٧٠	٢٤١٥٠
خصم نقدى مسموح به		١٥١٢٠
مسموحات مبيعات		٣١٥٠
تكلفة البضاعة المباعة		٢٠٤٧٥٠
مخزون البضائع		٩١٧٧٠
أجور ومرتبات عمال البيع والتوزيع		٨٩٢٥
ايجار المعرض		٣٦٧٥
دعاية وإعلان		[illegible]٣٥
مصاريف نقل مبيعات للعملاء		[illegible]
مصاريف ادارية		[illegible]٢٥
مصاريف تمويلية		٥٠٠٠
	ــــــــ	ــــــــ

ويظهر الحساب الختامى فى صورة قائمة على الوجه التالى :

شركة المحروسة التجارية

الحساب الختامى عن السنة المنتهية فى ١٩٩٢/٦/٣٠

البيان			
اجمالى المبيعات		٣٤٣٧٧٠	
يخصم			
مردودات مبيعات	٢٤١٥٠		
خصم مسموح به	١٥١٢٠		
مسموحات مبيعات	٣١٥٠		
		٤٢٤٢٠	
صافى المبيعات			٣٠١٣٥٠
يخصم : تكلفة البضاعة المباعة			٢٠٤٧٥٠
مجمل الربح			٩٦٦٠٠
يخصم المصاريف البيعية			
أجور ومرتبات عمال البيع	٨٩٢٥		
ايجار المعرض	٣٦٧٥		
دعاية وإعلان	٧٣٥		
نقل مبيعات للعملاء	١٣٦٥		
		١٤٧٠٠	
مصاريف ادارية .		٢٥٢٠٠	
مصاريف تمويلية .		٥٠٠٠	
			٤٤٩٠٠
صافى الربح			٥١٧٠٠

والواقع أنه قد جرت العادة فى العرف المحاسبى (العربى والأوربى دون الأمريكى) على تقسيم الحساب الختامى الى حسابين : الأول يختص بإظهار نتيجة عمليات الاتجار فى البضاعة من بيع وشراء ، ويظهر مجمل الربح ويطلق عليه حساب

المتاجرة . والثاني يظهر نتيجة المقاصة بين فائض عمليات المتاجرة من أرباح (أو عجزها من خسائر) ، مضافاً إليها الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الأخرى الفرعية بخلاف المتاجرة ، مع باقي المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية ليحدد النتائج النهائية للنشاط من أرباح (أو خسائر) صافية . ويطلق على هذا الحساب الأخير حساب الأرباح والخسائر ، وسوف نتناول كل من هذين الحسابين بصورة أكثر تفصيلاً في نهاية هذا الفصل

٤ - المبيعات وتكلفة المبيعات في ظل المخزون الدوري أو الفترى :

قد ترى الإدارة أن عمليات التسجيل التفصيلية المصاحبة لإستخدام طريقة المخزون المستمر ليست ضرورية لكل أو بعض الأصناف التى تقوم المنشأة بالإتجار فيها . ففى كل مرة تتم فيها عملية بيع ، يصبح من الضرورى جعل حساب تكلفة المبيعات مديناً وحساب المخزون دائناً ذلك بالإضافة الى ضرورة تسوية بطاقات الصنف لتظهر النقص فى عدد الوحدات الموجودة لدى المنشأة وتكلفتها نتيجة عملية البيع . ولاشك فى أن هذه الطريقة أكثر تكلفة من حيث العمليات الكتابية والسجلات المحاسبية التى تتطلبها عن طريقة المخزون الدورى . فما لم تبرر القيمة المرتفعة للأصناف التى تتجر فيها المنشأة اتباع هذه الطريقة لأغراض أحكام الرقابة على تحركات هذه الأصناف من وإلى المنشأة ، فإن الإدارة قد ترغب فى اتباع طريقة المخزون الدورى (أو الفترى) ، والتى تعتبر أقل تكلفة فى اتباعها عن طريقة المخزون المستمر .

وفى ظل طريقة المخزون الدورى ، يظل رصيد أول الفترة المحاسبية من مخزون البضائع فى حساب مستقل لا يتغير طوال الفترة المحاسبية . وعندما تقوم المنشأة بشراء بضائع ، أى الحصول على أصول ، فإنه بدلاً من جعل حساب المخزون مديناً بالتكلفة الكاملة للبضاعة المشتراة ، فإنه يتم فتح حساب يسجل فيه مشتريات العام بصفة مستقلة عن مخزون أول الفترة على أساس ثمن الشراء - دون مصاريف النقل والشحن والتأمين فى العادة - يطلق عليه حساب « مشتريات البضائع » . ولا تتحدد تكلفة

البضاعة الموجودة فى مخازن المنشأة وتحديد قيمتها ، ومقارنتها بما كان موجوداً فى بداية الفترة وما تم شراؤه خلالها إلا فى نهاية الفترة . وتحسب تكلفة البضاعة المباعة فى ظل هذه الطريقة كالآتى (الأرقام افتراضية) :

جنيه	جنيه	
	٤٨٧٢٠	مخزون أول الفترة من البضائع (الرصيد الموجود فى بداية الفترة المحاسبية)
	١٢٠٣٣٠	+ مشتريات البضائع خلال الفترة
١٦٩٠٥٠		البضاعة المتاحة خلال الفترة
١٩١١٠		ـ مخزون آخر الفترة من البضائع (فى العادة يكون الرصيد الموجود طبقاً للجرد الفعلى) .
١٤٩٩٤٠		تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة

وبتسجيل المشتريات خلال الفترة المحاسبية فى حساب مستقل تستطيع الإدارة معرفة مقدارها ، وهو الأمر الذى كان لا يمكن تحديده بسهولة فى ظل نظام المخزون المستمر .

وبالرغم من أن المشتريات يترتب عليها حصول المنشأة على أصول ، إلا أنها (أى المشتريات) يتم إقفالها بالكامل فى الحساب الختامى فى نهاية الفترة بجعله مديناً وجعل حساب المشتريات دائناً ، كذلك الأمر فيما يتعلق بمخزون أول الفترة .

ويتم إثبات مخزون نهاية الفترة بعد تحديد مقداره عن طريق جعل مخزون آخر الفترة مديناً والحساب الختامى دائناً . أى أن مخزون أول الفترة والمشتريات تتحول بالكامل الى مصروفات باقفالها فى الحساب الختامى ، ثم يخصم منها ما يتبقى فى نهاية الفترة فى مخازن المنشأة بتحويله من مصروفات الى أصول بجعل الحساب الختامى دائناً وحساب مخزون نهاية الفترة مديناً .

٤ - أ - إجراءات تسجيل المشتريات وما يتعلق بها من مصروفات فى ظل طريقة المخزون الدورى :

نخلص مما تقدم أنه عند شراء بضائع بأغراض الاتجار فيها فى ظل طريقة المخزون الدورى يجعل حساب المشتريات مديناً بثمن البضاعة المشتراة ويؤدى الى زيادة الأصول بالقيمة . وإذا تم الشراء نقداً فإن الأصول تنقص بمقدار ما يجعل به حساب النقدية دائناً . أما إذا تم الشراء على الحساب فإن حسابات الإلتزامات تزيد بمقدار الزيادة فى الأصول الناتجة عن المشتريات الآجلة .

ولنفرض أن شركة الكواكب للإتجار فى الأدوات المنزلية قامت فى ٥/١٠ بالآتى :

- شراء بضاعة نقداً بمبلغ ٥٧١٢٠ جنيه .
- شراء بضاعة على الحساب بمبلغ ٤٧٦٧٠ جنيه .

فيكون قيد المشتريات فى ظل المخزون الدورى كالآتى :

١٠٤٧٩٠		من حـ/ مشتريات البضائع
		الى مذكورين :
	٥٧١٢٠	حـ/ النقدية
	٤٧٦٧٠	حـ/ الدائنون (أو الموردون)
		إثبات المشتريات النقدية والآجلة عن يوم ٥/١٠

ويترتب على هذا القيد زيادة المشتريات (أصول) بمبلغ ١٠٤٧٩٠ جنيه ونقص النقدية (أصول) بملغ ٥٧١٢٠ جنيه وزيادة الإلتزامات (الدائنون) بمبلغ ٤٧٦٧٠ جنيه . ويلاحظ أن حساب المشتريات فى ظل هذه الطريقة قد حل محل حساب مخزون البضائع فى ظل طريقة المخزون المستمر .

هذا وقد يتضمن سعر الشراء تكلفة نقل البضاعة المشتراة لمخازن المشترى ، وعلى هذا الأساس يجعل حساب المشتريات مديناً بالتكلفة الكاملة للمشتريات تسليم

محل المشترى . أما إذا كان سعر الشراء لا يتضمن تكاليف النقل وما قد يصاحبها من تأمين ولف وحزم وشحن وما إلى ذلك ، فإن هذه التكاليف الإضافية على سعر الشراء، والتى كان حساب مخزون البضائع يجعل بها مديناً فى ظل طريقة المخزون المستمر ، تعالج فى حساب مستقل فى ظل طريقة المخزون الدورى ، يطلق عليه حساب النقل للداخل . ويمثل رصيد حساب النقل للداخل جزءاً من تكلفة البضاعة المشتراة ، ومن ثم يمكن اعتباره من الأصول حتى يتم بيع البضاعة فيتحول هو والمشتريات معاً الى مصروفات . ويجب عدم الخلط بين حساب النقل للداخل وحساب « مصروفات النقل للخارج » الذى يجعل مديناً بمصاريف نقل البضاعة المباعة للعملاء . فالنقل للداخل يمثل جزءاً من تكلفة البضاعة المشتراة بالرغم من تسجيلها فى حساب مستقل ، أما مصروفات النقل للخارج فيعد من مكونات مصروفات البيع والتوزيع . والتكلفة تتعلق بالحصول على أصل أما المصروف فيترتب عن عمليات الحصول على ايرادات .

ولنفرض مثلاً أن تكلفة نقل البضائع التى قامت شركة الكواكب بشرائها فى ٥/١٠ لمخازنها قد بلغت ٨٢٨ جنيه كما ورد فى فاتورة شركة النقل التى لم تسدد بعد ، فإن القيد فى هذه الحالة يكون كالآتى :

٨٢٨		من حـ/ النقل للداخل
	٨٢٨	الى حـ/ الدائنون (أو الموردون)
		إثبات تكلفة نقل مشتريات اليوم المستحقة لشركة النقل

وفى ظل طريقة المخزون الدورى يظهر فى ميزان المراجعة الذى يتم اعداده فى نهاية الفترة المحاسبية الأرصدة المدينة لحسابات مخزون أول الفترة كما كان عليه حينئذ، ومشتريات البضائع المتراكمة خلال العام ، والنقل للداخل على البضائع

المشتراة خلال العام ولا يظهر محزون نهاية الفترة فى ميزان المراجعة إلا بعد إجراء التسويات وتحديد تكلفة البضاعة المباعة . أما فى طريقة المخزون المستمر فإن رصيد المخزون الذى يظهر فى ميزان المراجعة فى نهاية الفترة (قبل التسويات) يمثل الموجود فعلاً فى المخزون فى نهاية الفترة ، ولا يوجد حساب للمشتريات ، ويظهر أيضاً رصيد حساب تكلفة البضاعة المباعة ، ذلك لأن عمليات تسوية المخزون فى حساب تكلفة البضاعة المباعة تتم بصفة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية فى ظل طريقة المخزون المستمر . أما فى ظل طريقة المخزون الدورى فتؤجل التسويات الخاصة بتحديد تكلفة البضاعة المباعة وحصر مخزون آخر الفترة حتى نهاية الفترة المحاسبية .

٤ - ب - تسجيل المبيعات خلال الفترة وتحديد تكلفة المبيعات فى نهاية الفترة فى ظل طريقة المخزون الدورى :

يتم تسجيل المبيعات بسعر البيع الفعلى فى ظل طريقة المخزون الدورى بنفس الطريقة التى عرضناها فى ظل طريقة المخزون المستمر . أى أنه عند تمام عملية البيع يجعل حساب النقدية مديناً بالمبيعات النقدية وحساب العملاء مديناً بالمبيعات الآجلة مقابل حساب مبيعات البضائع (أو المبيعات) دائناً . ولا يلزم إجراء قيد لتسجيل تكلفة البضاعة المباعة فى ظل طريقة المخزون الدورى كما كان عليه الوضع فى ظل طريقة المخزون المستمر . وإنما تتحدد تكلفة مبيعات الفترة عند إجراء التسويات فى نهاية الفترة المحاسبية .

ولنفرض مثلاً أن مخزون البضاعة فى ٩٢/١/١ لإحدى الشركات التجارية بلغ ٢٦٦٧٠ جنيه ، كما بلغت مشتريات العام كما يظهرها رصيد حساب مشتريات البضائع فى ٩٢/١٢/٣١ مبلغ ٣٠٠٧٢٠ جنيه ، كما ظهر رصيد حساب النقل للداخل فى ١٢/٣١ مبلغ ١٨٠٦٠ جنيه . وعند الجرد الفعلى للبضائع الموجودة فى نهاية العام (١٢/٣١) وجد أن تكلفتها تبلغ ٤٧٢٥٠ جنيه بما فيها حصتها من تكلفة النقل للداخل ، ففى ظل هذه الافتراضات يتم حساب تكلفة البضاعة المباعة خلال العام كالآتى :

جنيه	جنيه	
	٢٦٦٧٠	بضاعة أول الفترة (رصيد ٩٢/١/١).
	٣٠٠٧٢٠	+ مشتريات البضائع خلال العام
	١٨٠٦٠	+ تكلفة النقل للداخل
٣٤٥٤٥٠	ـــــــــــ	تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
٤٧٢٥٠		مخزون آخر الفترة (رصيد موجود فى ٩٢/١٢/٣١ فعلاً) .
٢٩٨٢٠٠		تكلفة البضاعة المباعة خلال العام .

وتظهر الأرصدة الثلاثة الأولى كأر...ة مدينة فى ميزان المراجعة فى ١٢/٣١ قبل إجراء التسويات فى نهاية الفترة ، أما مخزون آخر الفترة فيتحدد بالمعلومات الناتجة عن الجرد الفعلى . ويتم اقفال الحسابات الثلاثة الأولى فى الحساب الختامى بالقيد الآتى :

٣٤٥٤٥٠		من حـ/ الحساب الختامى
		الى مذكورين :
	٢٦٦٧٠	حـ/ مخزون بضاعة أول الفترة
	٣٠٠٧٢٠	حـ/ مشتريات البضائع
	١٨٠٦٠	حـ/ النقل للداخل
		اقفال الحسابات الموضحة فى الحساب الختامى فى ١٢/٣١ .

ويترتب على هذا القيد تحول هذه الحسابات الى مصروفات ، غير أن ما يجب تحويله الى مصروفات فعلاً يقل عن ذلك بمقدار تكلفة البضاعة الموجودة فى نهاية الفترة والتى ما زالت من مكونات الأصول . ولذلك يتم إثبات بضاعة أخر الفترة بإجراء قيد التسوية التالى :

٤٧٢٥٠ من حـ/ مخزون بضاعة آخر الفترة

٤٧٢٥٠ الى حـ/ الحساب الختامى

إثبات مخزون البضاعة الموجود فى نهاية الفترة طبقاً للجرد الفعلى .

وترتب على القيدين السابقين أن جُعل الحساب الختامى مديناً بمبلغ ٣٤٥٤٥٠ جنيه ثم جعل دائناً بمبلغ ٤٧٢٥٠ جنيه ، ليكون صافى ما جعل به هذا الحساب مديناً هو ٢٩٨٢٠٠ جنيه ، التى تمثل تكلفة البضاعة المباعة خلال العام والتى تحولت من أصول إلى مصروفات .

وإذا لم تتوفر الرغبة فى إظهار هذه التفاصيل فى الحساب الختامى ، فإنه لمن الممكن توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة لأغراض إجراء هذه التسويات فى نهاية الفترة ، على أن يقفل رصيد هذا الحساب فقط فى الحساب الختامى . وتكون القيود اللازمة لتحديد تكلفة البضاعة وإقفالها فى الحساب الختامى فى نهاية الفترة فى هذه الحالة كالآتى :

٣٤٥٤٥٠ من حـ/تكلفة البضاعة المباعة

الى مذكورين :

٢٦٦٧٠ حـ/ مخزون بضاعة أول الفترة

٣٠٠٧٢٠ حـ/ مشتريات البضائع

١٨٠٦٠ حـ/ النقل للداخل

اقفال الحسابات الموضحة فى تكلفة البضاعة المباعة .

٤٧٢٥٠ من حـ/ مخزون بضاعة آخر الفترة

٤٧٢٥٠ الى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

تسوية مخزون آخر الفترة فى حساب تكلفة البضاعة المباعة .

وإلى هنا فإن كل الإختلاف يتحدد فى إحلال حساب تكلفة البضاعة المباعة محل الحساب الختامى . وبترحيل القيدين السابقين لحساب تكلفة البضاعة المباعة يكون رصيده (٢٩٨٢٠٠ جنيه) ممثلاً لتكلفة ما تم بيعه من بضاعة خلال العام . ثم يجرى اقفال حساب تكلفة البضاعة المباعة فى الحساب الختامى بالقيد الآتى :

٢٩٨٢٠٠ من حـ/ الحساب الختامى

٢٩٨٢٠٠ الى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

اقفال تكلفة البضاعة المباعة فى الحساب الختامى .

وبالرغم من أن كل من الطريقتين السابقتين لهما نفس الأثر على الحساب الختامى ، فإن الطريقة الثانية (تومـ حـ/ تكلفة البضاعة المباعة) تفضل على الطريقة الأولى لأغراض اجراء التسويات على ورقة العمل .

٤ - (جـ) مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدى فى ظل طريقة المخزون الدورى :

عرضنا حتى الآن كل من طريقتى المخزون المستمر والمخزون الدورى بطريقة مبسطة والاقتصار على الإجراءات اللازمة لمعالجة مشتريات البضاعة وما يتعلق بها من تكاليف ، وكيفية تحديد تكلفة البضاعة المباعة . وكما سبق القول عند بيع البضاعة أنه يمكن أن يرد العميل جزءاً منها أو يجرى عليها تخفيضات فى السعر ، أو يستفيد بخصم نقدى عند السداد المبكر لقيمة مشترياته من المنشأة ، فإنه يمكن للمنشأة التى تقوم بشراء بضاعة لأغراض الإتجار فيها أن ترد جزءاً من هذه البضاعة للمورد لسبب أو لآخر ، أو تطلب منه إجراء تخفيض فى السعر ، كما يمكن لها أن تستفيد من الخصم النقدى الذى يمنحه الموردون للمنشأة تشجيعاً لها على السداد المبكر لقيمة مشترياتها منهم . وسوف نعالج كل من مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات والخصم النقدى المكتسب (لن نتعرض للخصم التجارى باعتباره لا يسجل فى دفاتر البائع ولا المشترى) فى ظل طريقة المخزون الدورى فى هذا البند الفرعى ، على أن

نتناول ذلك فى ظل طريقة المخزون المستمر لاحقاً .

وعندما تقوم المنشأة بشراء بضاعة ثم تقوم بردها للمورد لسبب أو لآخر (عدم مطابقتها للمواصفات) ، فإنها تعالج على أنها « مردودات مشتريات » . أما إذا طلبت المنشأة المشترية من المورد اجراء تخفيض فى سعر البضاعة المشتراه دون ردها ، فإن هذا التخفيض – عندما يسمح به المورد – يعالج على أنه « مسموحات مشتريات » . وكما كان عليه الأمر فيما يتعلق بمردودات ومسموحات المبيعات ، فإنه يمكن جمع مردودات ومسموحات المشتريات فى حساب واحد ، أو يمكن معالجة كل منهما فى حساب مستقل . وعلى النقيض من حسابى مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات ، فإن حسابى مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات من الحسابات الدائنة بطبيعتها ، ذلك لأنها تؤدى الى تخفيض تكلفة المشتريات المدينة بطبيعتها . ولتوضيح كيفية إثبات مردودات ومسموحات المشتريات فى ظل طريقة المخزون الدورى نفترض المثال التالى : قامت شركة الضحى التجارية فى يوم ١/٢٠ برد بضائع سبق شراؤها من الموردين بلغت تكلفتها ٨٥٠٠ جنيه ذلك لإختلاف الصنف ، كما قامت الشركة فى نفس اليوم بطلب تخفيض فى سعر بعض الأصناف المشتراة من الموردين بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه نظراً لحدوث تلفيات بسيطة فيها أثناء النقل ، وقد منح الموردون الشركة السماح المطلوب . وتكون قيود اليومية اللازمة لإثبات ذلك كالآتى :

١٤٥٠٠	من حـ/ الموردون (أو الدائنون)	
	الى مذكورين :	
٨٥٠٠	حـ/ مردودات المشتريات	أو حـ/ مردودات ومسموحات
٦٠٠٠	حـ/مسموحات المشتريات	المشتريات
	إثبات رد البضاعة المشتراة للموردين والحصول على السماح المطلوب مقابل تلفيات النقل .	

وكما ذكرنا بصدد مردودات ومسموحات المبيعات ، فإنه كان من الممكن جعل حساب مشتريات البضائع دائناً بقيمة المردودات والمسموحات الخاصة بالمشتريات، إلا أن إثبات المردودات والمسموحات فى حسابات مستقلة قد يؤدى الى

توفير معلومات مفيدة للإدارة . ويظهر رصيدا حسابى مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات فى الجانب الدائن من ميزان المراجعة قبل التسويات فى نهاية الفترة المحاسبية . ثم تسوى هذه الحسابات فى حساب تكلفة البضاعة المباعة قبل إقفالها فى الحساب الختامى (أو تقفل فى الحساب الختامى مباشرة إذا لم يتم توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة) .

وإذا كان التعامل مع الموردين يتم على الحساب ، فعادة ما يقوم المورد بمنح المشترى خصماً نقدياً لتشجيعه على السداد المبكر ، كما سبق أن رأينا فى حالة الخصم النقدى على المبيعات ، وتحدد شروط التعامل مع المورد نسبة الخصم والشرط المؤدى لاكتسابه ، وشروط الائتمان بصفة عامة . فإذا قامت شركة الضحى التجارية بشراء بضائع من مورديها تبلغ تكلفتها ٣٥٠٠٠ جنيه على الحساب ، وكانت الشروط : ٣٪ ١٠ أيام ، صافى ٣٠ يوم ، وذلك بتاريخ ٤/١ مثلاً ، فإن قيد إثبات المشتريات فى ٤/١ يكون كالآتى :

٣٥٠٠٠		من حـ/ مشتريات البضائع
	٣٥٠٠٠	الى حـ/ الموردون (أو الدائنون)
		إثبات مشتريات اليوم على الحساب .

وإذا قامت الشركة بسداد القيمة خلال العشرة أيام المقررة لإكتسابها الخصم النقدى الوارد فى شروط الموردين ، فإن القيد يكون كالآتى:

٣٥٠٠٠		من حـ/ الموردون
		الى مذكورين
	٣٣٩٥٠	حـ/ النقدية
	١٠٥٠	حـ/ الخصم النقدى المكتسب
		سداد الموردين خلال فترة الخصم النقدى المكتسب واكتساب الخصم بواقع ٣٪ من ٣٥٠٠٠ جنيه (٣٥٠٠٠ × $\frac{٣}{١٠٠}$ = ١٠٥٠ جنيه)

وكما أن حساب الخصم النقدى المسموح به على المبيعات من الحسابات المدينة بطبيعتها ، فإن الخصم النقدى المكتسب على المشتريات يعتبر من الحسابات الدائنة بطبيعتها . والواقع أن التكلفة الحقيقة للبضاعة المشتراة تنحصر فى سعر الشراء النقدى لها مضافاً إليه تكلفة توصيل البضاعة من محل البائع الى مقر المشترى . وعلى هذا الأساس فإن الخصم النقدى المكتسب يعنى أن شراء البضاعة على الحساب يزيد من سعر تكلفتها وعند اكتساب الخصم يصبح من الواجب تخفيض تكلفة البضاعة المشتراة به . وبذلك فيقفل حساب الخصم النقدى المكتسب على المشتريات خلال الفترة المحاسبية فى حساب تكلفة البضاعة المباعة فى نهايتها لتحديد التكلفة النقدية الفعلية لها . ولذلك يرى بعض المحاسبون تسجيل المشتريات على أساس السعر الصافى بعد استبعاد الخصم النقدى حتى إذا لم تكن المنشأة المشترية تنوى السداد خلال الفترة المقررة لإكتساب الخصم . ولاشك فى أن هذه الطريقة يترتب عليها إبراز الخصم النقدى الذى كان من الممكن اكتسابه لو قامت المنشأة بالسداد فى الوقت الملائم .

وتكون القيود اللازمة لإثبات العمليات السابقة فى ظل هذه الطريقة كالآتى :

٣٣٩٥٠		من حـ/ المشتريات
	٣٣٩٥٠	الى حـ/ الموردون

إثبات المشتريات الآجلة بصافى القيمة بعد استبعاد الخصم النقدى المقرر خلال عشرة أيام من تاريخه ($35000 \times \frac{3}{100} = 1050$ جنيه)

فإذا قامت الشركة بالسداد فى الوقت المناسب لإكتساب الخصم يكون القيد كالآتى :

٣٣٩٥٠		من حـ/ الموردون
	٣٣٩٥٠	الى حـ/ النقدية

سداد الموردون فى الفترة المقررة لإكتساب الخصم

أما إذا تأخرت الشركة فى السداد عن الفترة المقررة لاكتساب الخصم ، فإن المبلغ المستحق سداده للموردين فى هذه الحالة يكون ٣٥٠٠٠ جنيه بالكامل . ويتم إثبات السداد كالآتى :

١٠٥٠		من حـ/ الخصم النقدى المفقود على المشتريات الآجلة
	١٠٥٠	الى حـ/ الموردون
		اثبات استحقاق الموردين للخصم النقدى لعدم القيام بالسداد خلال الفترة المقررة لإكتسابنا الخصم .

٣٥٠٠٠		من حـ/ الموردون
	٣٥٠٠٠	الى حـ/ النقدية
		إثبات سد[illegible]وردين

وفى هذه الطريقة يظهر حساب المشتريات تكلفتها الصافية بسعر الشراء النقدى . ولا تظهر الدفاتر حساب الخصم النقدى المكتسب وإنما تظهر بدلاً منه حـ/ الخصم النقدى المفقود على المشتريات الآجلة ، وهو حساب مدين بطبيعته يظهر مقدار الأعباء التى تتحملها الشركة نتيجة سوء ادارة عملياتها المالية مع مورديها . هذا ونحن نفضل - فى ظل طريقة المخزون الدورى - الجمع بين الطريقتين ، أى إظهار الخصم النقدى المكتسب فعلاً نتيجة السداد فى الموعد الملائم والخصم النقدى المفقود نتيجة التراخى فى السداد ، حتى يمكن إبراز ما للإدارة المالية وما عليها من مؤشرات حسن الإدارة ومن مؤشرات التقصير . وفى ظل هذه الطريقة يتم إثبات المشتريات كما فى الطريقة الأولى بسعر الشراء الآجل ، أى فى مثالنا الجارى بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه . وإذا تم السداد فى الموعد المقرر لاكتساب الخصم يكون القيد كما هو وارد بالطريقة الأولى حيث يجعل حساب الخصم النقدى المكتسب دائناً بقيمة الخصم والنقدية دائنة بقيمة الفرق بين الخصم وسعر الشراء الآجل ، وحساب الموردين مديناً . أما إذا

تراخت الشركة فى السداد فى الموعد المقرر فيكون القيد كالآتى عند السداد الفعلى :

		من مذكورين :
٣٥٠٠٠		حـ/ الموردون
١٠٥٠		حـ/ الخصم النقدى المفقود على المشتريات الآجلة
		الى مذكورين :
	٣٥٠٠٠	حـ/ النقديـــة
	١٠٥٠	حـ/ الخصم النقدى المكتسب
		اثبات سداد الموردين بالكامل واثبات الخصم النقدى المفقود نتيجة التأخر فى السداد .

ويعالج حساب الخصم النقدى المكتسب فى حساب تكلفة البضاعة المباعة لتخفيض تكلفة المشتريات الآجلة لسعر الشراء النقدى ، أما حساب الخصم النقدى المفقود فيعتبر من حسابات المصروفات التمويلية (الباهظة المعدل بالنسبة للزمن [1]) والذى يتم اقفاله فى الحساب الختامى .

ولا يسرى المنطق السابق على الخصم النقدى المسموح به على المبيعات . فعندما لا يقوم العميل بالسداد فى الموعد الذى يستحق فيه حصوله على الخصم المقرر فإن الإدارة المالية لا يكون لها شأن فى ذلك ، وإنما يكون العميل هو المتسبب .

ويترتب على فقدان العميل للخصم زيادة قيمة صافى المبيعات وهى من الإيرادات بطبيعتها .

---

(١) إذا كانت شروط الشراء : ١٪ ١٠ أيام ، صافى ٣٠ ومبلغ المشتريات الاجل ١٠٠ جنيه فإنه يمكن سداد ٩٩ جنيه بدلاً من ١٠٠ جنيه خلال عشرة أيام ، إذا كانت السنة ٣٦٥ يوم ، فإن هذا يعنى معدل فائدة سنوية قدرها $\frac{١}{١٠٠} \times \frac{٣٦٥}{٣٠}$ = ٣٦,٥٪ وهو معدل كبير جداً بالنسبة للمعدلات التى يمكن الاقتراض بها من الغير للسداد خلال الفترة .

٤ - د - صافى تكلفة المشتريات فى ظل طريقة المخزون الدورى وتحديد مجمل الربـــح :

قياساً على ما سبق أن ذكرنا بشأن تحديد صافى المبيعات (أنظر نهاية البند ٢ - جـ) فإن صافى تكلفة المشتريات فى ظل نظام الجرد الدورى يتحدد من واقع أرصدة خمسة حسابات رئيسية هى : مشتريات البضائع ، النقل للداخل ، مردودات المشتريات، مسموحات المشتريات ، الخصم النقدى المكتسب ويمكن حساب صافى تكلفة المشتريات فى نهاية الفترة المحاسبية من واقع أرصدة هذه الحسابات كالآتى (الأرقام افتراضية) :

جنيه	جنيه	
١٧٢٣٥٠		مشتريات البضائع
١١٦٥٠		نقل للداخل
١٨٤٠٠٠		مجموع
	١٣٢٧٠	يخصم : مردودات المشتريات
	٦٣٢٠	مسموحات المشتريات
	٢٤١٠	الخصم النقدى المكتسب
٢٢٠٠٠		
١٦٢٠٠٠		صافى تكلفة مشتريات البضائع.

ويراعى أن من بين هذه الحسابات الخمسة يوجد حسابين مدينين بطبيعتهما هما مشتريات البضائع والنقل للداخل ، وتظهر أرصدتها فى الجانب المدين من ميزان المراجعة . أما باقى الحسابات فهى دائنة بطبيعتها ، وتظهر أرصدتها فى الجانب الدائن من ميزان المراجعة . وتقفل هذه الحسابات الخمسة فى الحساب الختامى فى نهاية الفترة إما بطريق مباشر حيث تظهر بتفاصيلها فيه ، حيث الحسابات المدينة تقفل فى الجانب المدين منه بإشارة موجبة والحسابات الدائنة تقفل فى الجانب المدين أيضاً ولكن بإشارة سالبة (كما هو موضح بالنموذج الافتراضى بعاليه) ، أو عن طريق توسيط

حساب تكلفة البضاعة المباعة تبعاً للنمط السابق شرحه .

وإلى هنا يمكن أن نقوم بتوضيح كيفية قياس مجمل الربح فى ظل طريقة المخزون الدورى عن طريق المثال التالى :

نفترض أن الأرصدة التالية ظهرت بين أرصدة ميزان المراجعة لشركة الدلتا التجارية فى نهاية عام ١٩٩١ :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
٥٠٦٧٣٠	٢٥٦٤١	مشتريات ومسموحات مشتريات
١٥١٤١		مسموحات مبيعات
١٩٣٢٠		خصم نقدى مسموح به
١٣٦٥٠		مصاريف نقل للخارج (نقل مبيعات للعملاء)
٤٥٠٠٣	٧٤٠٧٧٥	مبيعات ومردودات مبيعات
	١٨٠٣٩	مردودات مشتريات
	٣٤٠٢٠	خصم نقدى مكتسب
١٥٩٦٠		خصم نقدى مفقود على المشتريات الآجلة
٢٣٥٢٠		نقل للداخل
٤٧٢٥٠		مخزون البضاعة أول الفترة .

ونفترض أنه بإجراء الجرد الفعلى فى نهاية العام وجد أن تكلفة البضاعة المتبقية تبلغ ٧٨١٢٠ جنيه . ومن واقع هذه البيانات يتم قياس مجمل الربح بتصوير ما أطلقنا عليه سابقاً حساب المتاجرة . ويمكن أن يظهر هذا الحساب على الصورة الموضحة فى الصفحة التالية .

ويراعى أن الخصم النقدى المفقود لا يعتد به عند حساب تكلفة البضاعة المباعة وقياس مجمل الربح ، وإنما يقفل فى حساب الأرباح والخسائر كما سوف نرى فيما بعد . كما أن مصاريف نقل المبيعات للعملاء تعتبر من مصاريف البيع والتوزيع التى سوف نعالجها فى حساب الأرباح والخسائر أيضاً .

شركـة الدلتـا التجاريــة

حساب المتاجرة عن السنة المنتهية فى ١٩٩١/١٢/٣١

		تكلفة المبيعات ومجمل الربح			صافى المبيعات ومجمل الخسائر
٤٧٢٥٠		مخزون أول الفترة	٧٤٠٧٧٥		اجمالى المبيعات
	٥٠٦٧٣٠	مشتريات بضائع		٤٥٠٠٣	يخصم : مردودات مبيعات
	٢٣٥٢٠	نقل للداخل		١٤٩٥٢	مسموحات مبيعات
	٥٣٠٢٥٠	مجموع	٧٩٢٧٥	١٩٣٢٠	خصم مسموح به
		يخصم :	٦٦١٥٠٠		صافى المبيعات
		١٨٠٣٩ مردودات مشتريات			
		٢٥٦٤١ مسموحات «			
	٧٧٧٠٠	٣٤٠٢٠ خصم مكتسب			
٤٥٢٥٥٠		صافى تكلفة مشتريات البضائع			
٤٩٩٨٠٠		تكلفة البضاعة المتاحة للبيع			
٨٧١٢٠		يخصم : مخزون نهاية الفترة			
٤١٢٦٨٠		تكلفة البضاعةالمباعة			
٢٣٩٨٢٠		رصيد (مجمل الربح)			
٦٦١٥٠٠			٦٦١٥٠٠		

٥ – مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدى فى ظل طريقة المخزون المستمر :

تختلف اجراءات إثبات مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدى المكتسب فى ظل طريقة المخزون المستمر عنها فى ظل طريقة المخزون الدورى . ففى ظل طريقة المخزون المستمر لا يوجد حسابات للمردودات والمسموحات والخصم النقدى المكتسب ، وإنما تعالج العمليات الخاصة بها مباشرة فى حساب مخزون البضائع . فيجعل حساب مخزون البضائع دائناً بمردودات المشتريات (كما كان يجعل

[illegible]

[illegible]

٢٥/٤ ...

اشترى ... ٤٤٥٠٠ جنيه بشروط ٢/٧ أيام ...

٢- بلغت مردودات المشتريات للموردين ٧٨٩٠ جنيه، وحصلت على ... على مشتريات مقدار ١٢٨٠ جنيه.

٣- سددت حساب المورد حسن حسونة البالغ ٢٥٢٠٠ جنيه قبل ... استحقاق الخصم النقدي المكتسب بواقع ٤٪

٤- سددت حساب المورد أحمد نعمان البالغ ٣٨٧٠٠ جنيه بعد ... استحقاق الخصم النقدي بواقع ٥٪.

في ظل طريقة المخزون المستمر تكون القيود اللازمة لإثبات هذه العمليات ...

أولاً : الشراء على الحساب :

٤٤٥٠٠ من حـ/ مخزون البضائع

٤٤٥٠٠ إلى حـ/ الموردين

شراء بضائع على الحساب بشروط ٢/٧ أيام، صافي ... يوماً

ثانياً : مردودات ومسموحات المشتريات :

٩١٧٠ من حـ/ الموردين

٩١٧٠ الى حـ/مخزون البضائع

إثبات مردودات المشتريات ٧٨٩٠ جنيه ومسموحات ... ١٢٨٠ جنيه

ثالثاً : سداد المشتريات واكتساب الخصم النقدى :

٢٥٢٠٠ من حـ/ الموردين

الى مذكورين

٢٤١٩٢ حـ/ النقدية

١٠٠٨ حـ/ مخزون البضائع

إثبات سداد المورد حسن حسونة واكتساب الخصم ... ٢٥٢٠٠ جنيه.

رابعاً : سداد المشتريات وإثبات الخصم النقدى المفقود :

		من مذكورين
٢٨٧٠٠		حـ/ الموردين
١٩٢٥		حـ/ الخصم النقدى المفقود على المشتريات الآجلة .
		الى مذكورين
	٢٨٧٠٠	حـ/ النقدية
	١٩٢٥	حـ/ مخزون البضائع

اثبات سداد المورد أحمد نعمان بعد انقضاء فترة الخصم وإثبات فقد الخصم النقدى بمعدل ٥٪ من ٢٨٧٠٠ جنيه .

وتوضح هذه العمليات الأربع ... فية معالجة مردودات المشتريات ومسموحاتها والخصم المكتسب ، سواء تم اكتسابه فعلاً بالسداد المبكر أو فقدته المنشأة لتأخرها فى السداد ، فى ظل طريقة المخزون المستمر . ومن الواضح أن مخزون البضائع يجعل دائناً فى كل هذه العمليات .

٦ - ملخص مقارن لإجراءات تسجيل المبيعات والمشتريات والعمليات المتعلقة بهما فى ظل كل من طريقتى المخزون المستمر والمخزون الدورى :

نلخص فيما يلى الإختلافات الأساسية فى اجراءات معالجة المشتريات والعمليات المتعلقة بها وتحديد تكلفة البضاعة المباعة ، واجراءات معالجة المبيعات والعمليات المتعلقة بها فى ظل كل من طريقتى المخزون .

طريقة المخزون المستمر	طريقة المخزون الدورى
١ - شراء البضاعة (١٩٠٠٠ جنيه مثلاً) .	
١٩٠٠٠ من حـ/ مخزون البضائع	١٩٠٠٠ من حـ/ مشتريات البضائع
١٩٠٠٠ الى حـ/ الموردين (أو حـ/ النقدية	١٩٠٠٠ الى حـ/ الموردين (أو حـ/ النقدية

٢ - مردودات ومسموحات المشتريات (مردودات ٣٥٠ جنيه مثلاً ومسموحات ٥٤٠ جنيه) .

٨٩٠ من حـ/ الموردين
٨٩٠ الى حـ/ مخزون البضائع

٨٩٠ من حـ/ الموردين
الى مذكورين
٣٥٠ حـ/ مردودات المشتريات
٥٤ حـ/ مسموحات المشتريات

---

٣ - تكلفة النقل للداخل (٢٥٠ جنيه مثلاً) :

٢٥٠ من حـ/ مخزون البضائع
٢٥٠ الى حـ/ الموردين (أو حـ/ النقدية

٢٥٠ من حـ/ النقل للداخل
٢٥٠ الى حـ/ الموردين (أو النقدية .

---

٤ - سداد مشتريات آجلة واكتساب خصم نقدى (٢٠٠٠ جنيه ، ونسبة خصم ٣٪ مثلاً) :

٢٠٠٠ من حـ/ الموردين
الى مذكورين
١٩٤٠ حـ/ النقدية
٦٠ حـ/ مخزون البضائع

٢٠٠٠ من حـ/ الموردين
الى مذكورين
١٩٤٠ حـ/ النقدية
٦٠ حـ/ الخصم النقدى المكتسب

---

٥ - سداد مشتريات آجلة بعد مضى فترة استحقاق الخصم النقدى (٤٠٠٠ مثلاً ونسبة خصم ٢٪) .

من مذكورين :
٤٠٠٠ حـ/ الموردين
٨٠ حـ/ الخصم النقدى المفقود على المشتريات الآجلة
الى مذكورين :
٨٠ حـ/ مخزون البضائع
٤٠٠٠ حـ/ النقدية

من مذكورين :
٤٠٠٠ حـ/ الموردين
٨٠ حـ/ الخصم النقدى المفقود على المشتريات الآجلة
الى مذكورين :
٨٠ حـ/ الخصم النقدى المكتسب
٤٠٠٠ حـ/ النقدية

---

٦ - بيع بضائع (بمبلغ ١٦٥٠٠ جنيه مثلاً وتكلفتها ١١٢٠٠ جنيه) .

مدين	دائن	البيان		مدين	دائن	البيان
١٦٥٠٠		من حـ/ العملاء (أو النقدية)		١٦٥٠٠		من حـ/ العملاء (أو النقدية)
	١٦٥٠٠	الى حـ/ مبيعات البضائع			١٦٥٠٠	الى حـ/ مبيعات البضائع
١١٢٠٠		من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة				لا يجرى أى قيود حتى نهاية الفترة المحاسبية حيث تتحدد تكلفة البضاعة المباعة حينئذ .
	١١٢٠٠	الى حـ/ مخزون البضائع				

٧ - مردودات ومسموحات المبيعات (مردودات ٩٠٠ جنيه مثلاً تكلفتها ٤٠٠ جنيه ومسموحات ٤٥٠ جنيه) .

مدين	دائن	البيان		مدين	دائن	البيان
		من مذكورين:				من مذكورين:
٩٠٠		حـ/ مردودات المبيعات		٩٠٠		حـ/ مردودات المبيعات
٤٥٠		حـ/ مسموحات المبيعات		٤٥٠		حـ/ مسموحات المبيعات
	١٣٥٠	الى حـ/ العملاء (أو النقدية)			١٣٥٠	الى حـ/ العملاء (أو النقدية)
٤٠٠		من حـ/ مخزون البضائع				لا يتم أى قيود لتكلفة المبيعات المرتدة لحين نهاية الفترة المحاسبية .
	٤٠٠	الى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة .				

٨ - الخصم المسموح به على المبيعات : لا خلاف بين الطريقتين (تحصيل ٨٠٠٠ جنيه من العملاء مثلاً بخصم نقدى مسموح به ٤٪) .

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين :
٧٦٨٠		حـ/ النقدية
٣٢٠		حـ/ الخصم المسموح به
	٨٠٠٠	الى حـ/ العملاء

٩ - قيود التسوية اللازمة لتحديد تكلفة البضاعة المباعة وتحديد رصيد مخزون البضائع فى نهاية الفترة : (بإفتراض أن مخزون أول الفترة كان ١٥٠٠

جنيه كما اتضح من الجرد الفعلى فى نهاية الفترة أن مخزون آخر الفترة يبلغ ٣٧٥٠ جنيه) .

لا حاجة الى قيود دفترية حيث يمثل رصيد حـ/ تكلفة البضاعة المباعة الأصول التى تحولت الى مصروفات ويظهر رصيد حـ/ مخزون البضائع ما يوجد منها فى نهاية الفترة

		من مذكورين
٣٥٠		حـ/ مردودات المشتريات
٥٤٠		حـ/ مسموحات المشتريات
١٤٠		حـ/ الخصم النقدى المكتسب
١٩٧٢٠		حـ/ تكلفة البضاعة المباعة (متمم)
		الى مذكورين :
	١٥٠٠	حـ/ مخزون أول الفترة
	١٩٠٠٠	حـ/ مشتريات البضائع
	٢٥٠	حـ/ النقل للداخل

٣٧٥٠		من حـ/ مخزون آخر الفترة
	٣٧٥٠	الى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

وعلى ذلك تصبح رصيد تكلفة البضاعة المباعة فى نهاية الفترة هو : ١٥٩٧٠ جنيه (١٩٧٢٠ جنيه - ٣٧٥٠ جنيه) .

هنا وتفيد ورقة العمل كثيراً لأغراض إجراء هذه التسويات ، كما سوف يتضح فى الفصل القادم .

أسـئلة وحـالات وتمـــارين
على
الفصـل الثـامن

أولا : الأســئلة :

السؤال الأول :

اشرح بإختصار كل مما يأتي :

هامش الربح ، الخصم ال... المكتسب ، الخصم النقدى المفقود ، خصم الكمية المشروط بأثر رجعى ، ا... ت ، المسموحات ، الخصم التجارى ، النقل للداخل ، النقل للخارج .

السؤال الثاني :

ظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه يمثل رصيد مخزون البضائع ، ولم يتحدد ما إذا كان هذه المخزون يمثل رصيد أول أو آخر الفترة . فما هى الإجراءات الواجب اتباعها في اعتقادك للتحقق من ذلك على وجه التأكيد ؟

السؤال الثالث :

بر بإيجاز خطأ أو صواب كل من العبارات التالية :

(أ) لا تختلف أسباب رد البضاعة المباعة أو المشتراه عن الأسباب التي يعزى اليها التخفيض في سعر الشراء أو البيع .

(ب) يمكن معالجة مردودات ومسموحات المبيعات مباشرة في حساب المبيعات دون الحاجة الى تخصيص حساب مستقل لها

(جـ) يزيد مخزون أول الفترة من البضائع بمقدار المشتريات التى تتم خلال الفترة في ظل طريقة المخزون الدورى .

(د) في ظل طريقة المخزون المستمر يجرى قيد تسوية بعد كل عملية بيع لتحديد تكلفة البضاعة المباعة ، بينما ليس من الضرورى أن تتحدد تكلفة المردودات بعد

كل عملية رد بضاعة سبق بيعها .

(هـ) يعتبر حساب النقل للداخل من بنود الأصول ، بينما يعتبر حساب النقل للخارج من بنود المصروفات .

(و) تختلف طريقة معالجة الخصم المسموح به فى ظل طريقة المخزون الدورى عنها فى ظل طريقة المخزون المستمر .

(ز) لا تختلف الحسابات التى تظهر فى ميزان المراجعة قبل التسويات فى ظل طريقتى المخزون الدورى والمستمر .

(ح) فى ظل طريقة المخزون المستمر لا يوجد ما يدعو الى إجراء جرد فعلى لعناصر المخزون للتأكد من وجودها .

(ط) لا يمكن لشركة واحدة أن تستخدم طريقتى المخزون الدورى والمستمر فى آن واحد .

(ى) لا تختلف إجراءات تسجيل المبيعات فى ظل طريقتى المخزون الدورى والمستمر ، ويقتصر الإختلاف على تسجيل المشتريات .

(ك) تستخدم طريقة المخزون الدورى لعناصر المخزون قليلة العدد وغالية الثمن على عكس طريقة المخزون المستمر

(ل) يتحول مخزون أول الفترة والمشتريات خلال الفترة الى مصروفات فى نهاية الفترة باقفالها فى الحساب الختامى فى ظل طريقة المخزون الدورى ، وذلك على عكس الحال فى المخزون المستمر فإن رصيد مخزون البضائع فى آخر الفترة يظهر فى الميزانية العمومية كأصل متداول ولا يتم اقفاله .

(م) يمكن حساب صافى المشتريات بالمعادلة التالية :

صافى المشتريات = مخزون نهاية الفترة + تكلفة البضاعة المباعة - مخزون بداية الفترة + اجمالى المشتريات - مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدى المكتسب .

السؤال الرابع :

قم بتحديد اثار كل من الأحداث التالية على كل من : تكلفة البضاعة المباعة ومجمل الربح ، صافى الربح .

عتبار مردودات مشتريات على أنها مبيعات .

[illegible]

ـ) إثبات البضاعة المرتدة من العملاء على أساس أنها مشتريات .

( ) سقط سهواً تسجيل مشتريات آجلة بمبلغ ١٢٣٠٠ جنيه .

( ) المغالاة فى تقدير تكلفة مخزون نهاية الفترة عن التكلفة الفعلية .

( ) [illegible] تكلفة النقل [illegible] على اعتبار أنها مصروفات نقل للخارج

تسجيل المشتريات بأسعار الشراء الآجل والاقتصار على إثبات الخصم النقدى [illegible] دون الخصم النقدى المفقود

المغالاة فى تقدير تكلفة مخزون بداية الفترة عن التكلفة الفعلية لها

[illegible]

) اقفال رصيد حساب تكلفة النقل للداخل فى حساب الأرباح والخسائر [illegible] من المصروفات الإدارية والتمويلية .

ثانياً : الحـــالات :

[illegible] فى كل حالة من الحالات التالية :

الحـــالة الأولى

إذا كانت تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة ٨٨٥٠٠ جنيه فى الوقت الذى [illegible] جنيه ومخزون نهاية الفترة ٢٣٢٠٠ جنيه فإن :

[illegible] لا بد أن يكون ١٠٩٤٠٠ جنيه

ب) تكلفة البضاعة المتاحة للبيع يجب أن تساوى [illegible]

( ) تكلفة البضاعة المباعة تكون أكبر من صافى المشتريات بمقدار ١٠٩٠٠ جنيه

[illegible] (هـ) لا شيء مما سبق

الحـــالة الثانية

إذا بلغت المبيعات النقدية ٢٨٠٠٠٠ جنيه والآجلة [illegible] ٣٤٠ جنيه عن [illegible] المردودات المدينة [illegible] بالتكلفة ٢٠٠٠٠ [illegible] الخصم النقدى المدين

[illegible]

(أ) يبلغ صافي المبيعات عن العام ٥٧٠٠٠٠ جنيه .

(ب) يزداد المخزون بتكلفة مردودات المبيعات ولكنه لا يتأثر بمسموحات المبيعات.

(جـ) الخصم النقدى المدين هو خصم مسموح به للعملاء لدفعهم للسداد المبكر بينما الخصم النقدى المفقود هو خصم كان من الممكن اكتسابه من الموردين ولكنه فقد للسداد بعد فوات ميعاد اكتسابه .

(د) كل ما تقدم .   (هـ) لا شىء مما تقدم .

الحالة الثالثة :

إذا بلغ رصيد المخزون فى بداية الفترة ٣٤٠٠٠ جنيه وبلغت جملة المشتريات النقدية والآجلة خلال الفترة ٣٨٨٠٠٠ جنيه وبلغت تكلفة النقل للداخل ٦٠٠٠ جنيه وبلغت مردودات ومسموحات المشتريات ١٩٠٠٠ جنيه وبلغ الخصم النقدى المكتسب فعلاً ٧٠٠٠ جنيه والخصم النقدى المفقود ٢٠٠٠ جنيه ، وبلغت تكلفة مردودات المبيعات خلال العام ١٢٠٠٠ جنيه ، وبلغ رصيد حساب المخزون فى نهاية الفترة ٤٠٠٠٠ جنيه ، فإن :

(أ) حساب المخزون يكون قد جعل مديناً بالمشتريات والنقل للداخل وتكلفة مردودات المبيعات وجعل دائناً بمردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدى المكتسب فعلاً والمفقود وتكلفة البضاعة المباعة .

(ب) تبلغ تكلفة البضاعة المباعة فعلاً عن العام مبلغ ٣٦٠٠٠٠ جنيه .

(جـ) ما لم توجد مردودات مبيعات لبلغت تكلفة البضاعة المباعة مبلغ ٣٧٢٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم .   (هـ) لا شىء مما تقدم .

الحالة الرابعة :

بلغ صافى المشتريات ٥٦٢٠٠٠ جنيه عن الفترة وبلغت تكلفة البضاعة المباعة ٥٧٢٠٠٠ جنيه عن الفترة ، وعند الجرد فى نهاية الفترة وجد أن مخزون آخر الفترة تبلغ عدد وحداته ٢٠٠٠ وحدة ويترتب على ذلك أن :

(أ) نقص تكلفة مخزون آخر الفترة عن تكلفة مخزون أول الفترة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.

(ب) لو كانت تكلفة الوحدة من مخزون آخر الفترة ٥ جنيه لكانت تكلفة البضاعة المتاحة ٥٨٢٠٠٠ جنيه .

(جـ) لو كانت تكلفة البضاعة المتاحة ٥٨٢٠٠٠ جنيه لبلغ مخزون أول الفترة ٢٠٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم .   (هـ) لا شيء مما تقدم .

الحالة الخامسة :

تم شراء بضاعة بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه تسليم البائع بشروط ٣٪ ، ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم . وقد بلغت تكلفة النقل ٦٠٠٠ جنيه . وقد تم سداد تكلفة النقل نقداً ، كما تم سداد نصف قيمة البضاعة في موعد اكتساب الخصم . ويترتب على ذلك في ظل نظام المخزون المستمر :

(أ) أن صافي ما يجعل به حساب البضاعة مديناً بعد السداد الكامل يبلغ ١٢٢٤٠٠ جنيه حيث يجعل مديناً بمبلغ ١٢٦٠٠٠ جنيه ودائناً بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه .

(ب) أنه يترتب على هذه العملية خسائر فعلية تؤدي إلى نقص أرباح الفترة بمبلغ ١٨٠٠ جنيه .

(جـ) لو كان النظام المتبع هو نظام المخزون الدوري لجعل حساب الخصم النقدي المفقود مديناً بمبلغ ١٨٠٠ جنيه وحساب الخصم النقدي المكتسب دائناً بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم   (هـ) لا شيء مما تقدم .

الحالة السادسة :

قامت منشأة السلام بشراء بضاعة من منشأة الجلاء تسليم البائع وبلغت تكلفة النقل ٦٠٠٠ جنيه كما قامت منشأة السلام بشراء بضاعة من منشأة الرجاء تسليم المشتري وبلغت تكلفة النقل ٦٠٠٠ جنيه أيضاً . ويترتب على ذلك :

(أ) يعتبر المبلغ الأول بمثابة تكلفة نقل للداخل يضاف إلى تكلفة البضاعة المشتراة ويتحمله المشتري .

(ب) يعتبر المبلغ الثاني بمثابة مصاريف نقل للخارج وتعتبر من بنود المصاريف البيعية ويتحمله البائع وعادة ما يكون سعر البيع قد تضمنه في صورة ضمنية .

(جـ) يتوقف إعتبار تكلفة النقل بمثابة تكلفة أو مصاريف على حسب شروط التسليم، وهي إذا تحملها المشتري تعتبر تكلفة وإذا تحملها البائع تعتبر مصروفاً .

(د) كل ما تقدم (هـ) لا شيء مما تقدم .

الحالة السابعة :

إذا كان نصف مشتريات منشأة ما آجلة بشروط ٤/١٠ ٢٤ أيام صافى ٣٠ يوم وكانت تسدد فى موعد اكتساب الخصم وكان نصف مبيعات نفس المنشأة آجلة وبنفس الشروط وكان كل العملاء يقومون بالسداد فى موعد اكتساب الخصم ، فإنه:

(أ) تساوى قيمة الخصم النقدى المكتسب مع قيمة الخصم النقدى المسموح به إذا كانت قيمة المشتريات الآجلة تساوى قيمة المبيعات الآجلة .

(ب) ما دام هامش الربح موجباً ولم يحدث تراكم فى المخزون فإن قيمة الخصم المسموح به يلزم أن تزيد عن قيمة الخصم النقدى المكتسب .

(جـ) إذا كانت البضاعة التى يتم شرائها بمبلغ ١٠٠ جنيه يتم بيعها بمبلغ ١٥٠ جنيه ولم يختلف مخزون أول الفترة عن مخزون آخر الفترة فإن قيمة الخصم النقدى المسموح به تبلغ ١٥٠٪ من قيمة الخصم النقدى المكتسب .

(د) كل ما تقدم . (هـ) لا شيء مما تقدم .

ثالثاً التمـــــارين :

التمـــرين الأول :

إليك بعض المعاملات التى تمت بين شركة الهدى وشركة النجاح التجاريتين خلال أسبوعين :

١٤ مـــايو قامت شركة الهدى بشراء بضاعة على الحساب من شركة النجاح بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه تسليم محل البائع بشروط ٨/٣ ٢٣ أيام ، صافى ٢٥ يوم . وقد قامت شركة النجاح بسداد تكلفة النقل بالنيابة عن شركة الهدى والبالغ قدرها ٢٤٠٠ جنيه .

١٥ مـــايو سددت شركة الهدى لشركة النجاح تكلفة نقل البضاعة المشتراة فى اليوم السابق .

٢٠ مـــايو إشترت شركة الهدى من شركة النجاح بضاعة على الحساب بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه تسليم محل المشترى بنفس الشروط السابقة ، وقامت شركة الهدى بسداد مشتريات يوم ٥/١٤ .

٢٢ مـــايو قامت شركة الهدى بشراء بضاعة من شركة النجاح يبلغ سعرها طبقاً لقوائم الأسعار ٦٠٠٠٠ جنيه بخصم تجارى ٨٪ ، ٤٪ على التوالى وبشروط ٢٪، ١٠ أيام صافى ٦٠ يوم ، تسليم محل المشترى .

٢٣ مـــايو ردت شركة الهدى لشركة النجاح بضاعة قيمتها ٩٠٠٠ جنيه من مشتريات يوم ٢٠/ ٥ كما طلبت السماح بتخفيض سعر باقى البضاعة المشتراة فى نفس اليوم بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه نظراً لحدوث تلفيات بسيطة فيها أثناء النقل وقد وافقت شركة النجاح على منح التخفيض المطلوب .

٢٥ مـــايو طلبت شركة النجاح من شركة الهدى إسترداد بعض البضائع التى تم إرسالها إليها فى يوم ٥/٢٢ والبا[illegible] مرها طبقاً لقوائم الأسعار ٣٠٠٠٠ جنيه ذلك لأنها كانت تخص عميل آخر [illegible] إرسال بضائع بدلاً منها بنفس القيمة دون خصم تجارى بشروط : ٢٪ ٧ أيام صافى ٣٠ يوم ، تسليم محل البائع .

٢٧ مـــايو وافقت شركة الهدى على طلب شركة النجاح وردت البضائع المطلوب إستردادها وسددت مصاريف النقل بالنيابة عن شركة النجاح والبالغ قدرها ١٩٦٠ جنيه . كما تسلمت البضاعة البديلة ، وبلغت مصاريف النقل المستحقة عليها ٢٤٤٠ جنيه . وفى نفس اليوم تم سداد مشتريات يوم ٥/٢٠ .

المطـــلوب :

١ – بفرض أن كل من الشركتين تستخدمان طريقة المخزون الدورى ، قم بتسجيل العمليات السابقة فى دفاتر كل منهما .

٢ – بفرض أن سعر البيع النهائى يتحدد فى شركة النجـاح على أساس التكلفة + ٢٥٪ من التكلفة وأن كل من الشركتين تتبعان طريقة المخزون المستمر قم بتسجيل العمليات السابقة فى دفاتر كل منهما (سعر البيع النهائى هو السعر الذى يتحمله العميل فى فواتير البيع بعد إستبعاد الخصم التجارى) .

التمرين الثانى :

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها شركة عبد الحميد التجارية خلال شهر ديسمبر .

٣ ديســمبر تكونت الشركة برأس مال قدره ٨٠٠٠٠ جنيه عبارة عن بضاعة

١٦٤٠٠ جنيه ، أثاث وتركيبات ٣٢٠٠ جنيه ، سيارات بيع وتوزيع ٤٤٠٠ جنيه، والباقى نقداً .

٦ ديسمبر إشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام، صافى ٣٠ يوم ، تسليم محل البائع . وبلغت تكلفة النقل المسددة نقداً ١٠٠ جنيه .

٨ ديسمبر باعت بضاعة تبلغ تكلفتها ٧٠٠ جنيه بمبلغ ١٠٠٠ جنيه نقداً ، كما باعت بضاعة تبلغ تكلفتها ١٤٠٠ جنيه بمبلغ ٢٢٠٠ جنيه على الحساب بشروط ٣٪ ٢٠ يوم ، صافى ٣٠ يوم ، تسليم محل المشترى وبلغت مصاريف نقل المبيعات الآجلة ٩٠ جنيه .

١٠ ديسمبر إشترت بضاعة تبلغ قيمتها طبقاً لقوائم الأسعار ١٢٠٠٠ بخصم تجارى ١٠٪ ، ٥٪ ، على التوالى وبشروط ٣٪ ٢٠ يوم ، صافى ٣٠ يوم تسليم محل المشترى .

١٤ ديسمبر قامت بسداد مشتريات يوم ١٢/٦ نقداً .

١٨ ديسمبر بلغت مبيعات البضاعة ١٤٤٠٠ جنيه على الحساب بشروط ٢ ٪ ١٠ أيام صافى ٣٠ يوم تسليم محل البائع . وبلغت تكلفة البضاعة المباعة ١٠٢٠٠ جنيه . وقد قامت الشركة بسداد مصاريف النقل لحساب المشترى والبالغ قدرها ١٧٨ جنيه .

٢٢ ديسمبر حصلت قيمة المبيعات الآجلة يوم ١٢/٨ ، وبلغت المردودات من مبيعات يوم ١٢/٨ ٢٤٠٠ جنيه ، قدرت تكلفتها بمبلغ ١٦٠٠ جنيه .

٢٨ ديسمبر ردت بضاعة من مشتريات يوم ١٢/١٠ تبلغ قيمتها فى قوائم الأسعار ٤٠٠٠ جنيه وحصلت على تخفيض إضافى فى سعر ما إحتفظت به من مشتريات نفس اليوم بمبلغ ٣٠٢٢ جنيه وسددت حساب المورد من مشتريات ذلك اليوم.

٣٠ ديسمبر حصلت الشركة قيمة المبيعات الآجلة يوم ١٢/١٨ .

المطلوب :

١ - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات هذه العمليات مقارنة فى ظل كل من طريقتى المخزون المستمر ، والمخزون الدورى .

٢ - تصوير الحسابات اللازمة فى ظل طريقة المخزون الدورى ، وإعداد ميزان المراجعة فى نهاية الشهر وحساب المخزون فى ظل طريقة المخزون المستمر .

٣ - إعداد ميزان المراجعة فى نهاية الشهر ، وتصوير حساب المتاجرة عن الشهر .

التمـــرين الثـالث :

تكونت شركة عبد الوهاب التجارية فى ١٩٩٣/٧/١ برأس مال نقدى قدره ٥٠٠٠٠ جنيه ومخزون بضائع تبلغ تكلفته ١٤٠٠٠ جنيه ، وأثاث وتركيبات تبلغ تكلفته ١١٠٠٠ جنيه ، قام عبد الوهاب بتقديمها جميعاً للشركة فى ذلك التاريخ .

٢ يوليو قامت الشركة بشراء بضائع بمبلغ ٢٢٥٠٠ جنيه نقداً تسليم محل البائع ، وحصلت على خصم نقدى قدره ٢٪ من المبلغ السابق ، وبلغت تكلفة النقل المستحق ١٠٥٠ جنيه .

٥ يوليو باعت الشركة بضائع نقداً بمبلغ ١١٥٠٠ جنيه ، وعلى الحساب بمبلغ ٢٦٠٠٠ جنيه وبلغت تكلفة البضاعة المباعة ٢٥٠٠٠ جنيه، بشروط بيع ٣٪ ١٠ أيام ، صافى ٣٠ يوم .

٩ يوليو بلغت المردودات من مبيعات يوم ٧/٥ النقدية ١٥٠٠ جنيه ، كما سمحت الشركة لبعض العملاء بتخفيضات فى السعر قدرها ١٠٠٠ جنيه على المبيعات الآجلة ، وقدرت تكلفة البضاعة المرتدة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه .

١٢ يوليو قامت الشركة بشراء بضائع على الحساب بمبلغ ١٨٥٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافى ٣٠ يوم ، تسليم محل المشترى .

١٤ يوليو حصلت الشركة من مبيعات يوم ٧/٥ الآجلة ما يوازى مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه، وسددت تكلفة النقل المستحقة منذ ٧/٢ .

١٧ يوليو ردت الشركة من مشتريات ٧/١٢ ما قيمته ٣٥٠٠ جنيه للموردين وسددت ما يوازى ٧٥٠٠ جنيه من رصيد الموردين من تحت حساب مشتريات نفس اليوم .

٢٢ يوليو باعت الشركة نقداً بضائع تبلغ قيمتها طبقاً لقائمة أسعار البيع ٢٢٥٠٠ جنيه بخصم تجارى ١٢٪ ، وباعت على الحساب بضائع بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه

بشروط ٢/١٠ ، ٥ أيام ، صافى ٣٠ يوم .

٢٣ يوليو وقد حصلت الشركة مبلغ ٧٥٠٠ جنيه من المبيعات الآجلة ليوم ٧/٥ وقد بلغت تكلفة البضاعة المباعة ليوم ٧/٢٢ مبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه .

٢٥ يوليو سددت الشركة حسابات الموردين عن يوم ٧/١٢ .

٣٠ يوليو سددت الشركة إيجار المكان الذى تشغله عن الشهر بمبلغ ١٨٠٠ جنيه ، كما بلغت مصاريف الدعاية والاعلان المستحقة عن الشهر ٢٢٥ جنيه وأجور ومرتبات عمال وموظفى إدارة البيع والتوزيع المسددة عن الشهر ٧٢٥ جنيه ، والمياه والإنارة المستحقة عن الشهر ٦٥ جنيه ، وحصلت من العملاء من مبيعات يوم ٧/٢٢ مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه .

المطـــلوب :

١ - بفرض أن الشركة تستخدم طريقة المخزون المستمر ، قم بإجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة وتصوير حسابات الأستاذ اللازمة .

٢ - قم بتحديد مجمل الربح عن الشهر .

٣ - بفرض أن الشركة تتبع طريقة المخزون الدورى ، قم بإجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة وتصوير حسابات الأستاذ اللازمة .

٤ - قم بحساب تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر من واقع المطلوب السابق وكذلك حساب صافى المبيعات ، إذا كان مخزون آخر الشهر من البضائع كما حصلت عليه فى المطلوب الأول .

الفصل التاسع

في

ورقة العمل واعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية في المشروعات التجارية

١ - المقدمة وخطة الفصل:

لقد بينا في الفصل السابق الإجراءات المحاسبية المتعلقة بعمليات شراء وبيع البضاعة في المشروعات التجارية، كما عرضنا قياس مجمل الربح المحاسبي. هذا ولا تقتصر عمليات المشروعات التجارية على مجرد شراء وبيع البضاعة فقط ولكن هناك العديد من بنود الايرادات والمصروفات الأخرى التي تقوم بها هذه المشروعات ولا تخرج المعالجة المحاسبية لهذه البنود عما سبق ذكره في الفصول المتقدمة من هذا الكتاب.

ولمزيد من التوضيح وإستكمالاً للدورة المحاسبية في المشروعات التجارية خصصنا هذا الفصل لشرح بنود الايرادات والمصروفات الأخرى بخلاف المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة وذلك من خلال استخدام ورقة العمل الملائمة لذلك. كما سوف نوضح في هذا الفصل أيضاً كيفية تحديد وقياس نتائج الأعمال في المشروعات التجارية وتصوير مركزها المالي (الميزانية العمومية).

٢ - مصادر الايرادات والمصروفات في المشروعات التجارية:

لما كانت المشروعات التجارية تهدف أساساً إلى تحقيق الأرباح عن طريق شراء البضاعة وتخزينها ثم إعادة بيعها بالحالة التي هي عليها، فإن المصدر الأساسي لتحقيق الايرادات في هذه المشروعات يأتي من عمليات بيع البضاعة إلى العملاء وهي تمثل الجزء الأكبر والأهم من جملة ايرادات المشروعات التجارية. ويطلق على الايرادات الناتجة عن المصدر أو المصادر الرئيسية لايرادات المشروع "ايرادات العمليات"، بينما تسمى الايرادات الفرعية الأخرى التي تنتج عن عمليات عرضية وغير رئيسية في نشاط المشروع "الايرادات المتنوعة". هذا وتمثل المبيعات ايرادات العمليات في المشروعات التجارية البحتة، بينما تنطوي الايرادات المتنوعة على ما يحصل عليه المشروع من ايرادات بخلاف المبيعات. ومثال ذلك الفوائد الدائنة والايجار الدائن والأرباح الناتجة عن بيع أصول ثابتة والعمولات التي يحصل عليها المشروع من الغير والهبات والتبرعات التي ترد إلى المشروع وما شابه ذلك

من المصادر العرضية غير المستمرة للايرادات، والتي تمثل في مجموعها جزءاً بسيطاً نسبياً من الايرادات الكلية للمشروع.

أما بالنسبة للمصروفات في المشروعات التجارية فهي تنقسم إلى عدة أقسام كالآتي:

١ - **تكلفة البضاعة المباعة:** وهي عادة تمثل الجزء الأكبر من مصروفات المشروعات التجارية وقد سبق التعرض لها بالتفصيل في الفصل السابق.

٢ - **المصاريف البيعية:** وتنطوي على كل ما يتعلق بعمليات البيع والتوزيع من مصروفات بخلاف تكلفة البضاعة المباعة. فهي تتضمن مرتبات وأجور موظفي وعمال البيع والتوزيع، عمولات البيع والتوزيع، مصاريف إنتقال عمال البيع والتوزيع، إيجار معارض ومكاتب ومحلات البيع والتوزيع، نقل ... ـات للعملاء، مصاريف الدعاية والإعلان، مصاريف التأمين، وكل ... يتعلق بعمليات البيع والتوزيع من مصروفات أخرى.

٣ - **المصاريف الإدارية والتمويلية:** وتشتمل على المصروفات التي تتعلق بإدارة عمليات المشروع ككل مثل مرتبات المديرين، إهلاك أثاث الإدارة، المياه والإنارة المستخدمة في الإدارة، أجور ومرتبات عمال وموظفي الإدارة، الأدوات الكتابية والمطبوعات المستخدمة، إيجار مبنى الإدارة والأهلاك الخاص به، الديون المعدومة، الفوائد المدينة، وكل المصروفات التي لا تعتبر من قبيل مصروفات البيع والتوزيع.

هذا وتتم مقابلة تكلفة المبيعات بالمبيعات في حساب المتاجرة لتحديد مجمل الربح كما سبق وأوضحنا في الفصل السابق. أما مصروفات البيع والتوزيع والمصاريف الإدارية والتمويلية (يطلق على الأخيرة في بعض الأحيان المصروفات العمومية) فيتم مقابلتها مع مجمل الربح والإيرادات المتنوعة فيما يسمى بحساب الأرباح والخسائر لأغراض تحديد صافي الربح (أو الخسارة) عن الفترة المحاسبية. وبمعنى آخر فإن الحساب الختامي الذي سبق أن عرضناه فيما تقدم ينقسم في الواقع إلى حسابين هما حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر.

٢ - ورقة العمل واعداد الحسابات الختامية في المشروعات التجارية:

نستعرض في هذا البند كيفية اعداد ورقة العمل واعداد حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر في مشروع تجاري. وفي هذا الصدد سوف

نفترض أن المشروع يتبع طريقة المخزون الدوري، ذلك لأن طريقة المخزون المستمر في هذا المجال تكون أكثر سهولة ولا شك. ولتوضيح ذلك سوف نفترض المثال التالي:

فيما يلي أرصدة حسابات الأستاذ كما تنعكس في ميزان المراجعة قبل التسويات لشركة الشروق التجارية في ١٩٩٥/١٢/٣١ والقيمة بالجنيه: أراضي ٥٠٠٠٠، مباني ٨٠٠٠٠، مخصص اهلاك مباني ٣٠٠٠٠، أثاث وتركيبات ١٨٧٥٠، مخصص اهلاك أثاث وتركيبات ٢٧٥٠، سيارات توزيع ٦٥٠٠٠، مخصص اهلاك سيارات ١٥٠٠٠، مواد ومهمات ٣٤٠٠، مخزون البضائع في ١/١ ٥٤٥٠٠، عملاء ٤٣٥٠٠، مخصص ديون مشكوك فيها ٣٥٠٠، أوراق قبض ١٤٠٠٠، أوراق دفع ٨٠٠٠، نقدية بالبنك والخزينة ٩٨٤٠٠، رأس المال؟، أرباح محجوزة ١٥٠٠٠، موردين ٢٣٠٠٠، دائنون ٨٠٠٠، أجور مستحقة ١٥٠٠، ايجار مقدم ١٢٠٠٠، مشتريات ١١١٥٠، مردودات مبيعات ٢١٠٢٥٠، مردودات ومسموحات مشتريات ١١١٥٠، مردودات ومسموحات مبيعات ٥٢٥٠، خصم نقدي مسموح به ٢٠٠٠، خصم نقدي مكتسب ٣٠٠٠، خصم نقدي مفقود على المشتريات الأجلة ١٨٥٠، نقل للداخل ٨٣٠٠، مصاريف نقل للخارج ٢٥٠٠، أجور ومرتبات عمال البيع ١٥٦٠٠، أجور ومرتبات ادارية ٥٤٠٠، عمولات بيع وتوزيع ٢٥٠٠، مصاريف دعايا واعلان ٢٤٠٠، تأمين ضد الحريق ٨٥٠.

وبفرض أنه في نهاية الفترة قد اتيحت لنا البيانات التالية:

١ - يبلغ الاهلاك السنوي: للمباني ١٠٠٠٠ جنيه، وللأثاث ٥٢٥٠ جنيه، وللسيارات ٧٥٠٠ جنيه.

٢ - ترغب الشركة في زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ ١٥٠٠ جنيه.

٣ - بلغت المواد والمهمات المستخدمة في عمليات البيع ٢٠٠٠ جنيه.

٤ - الايجار المقدم تم سداده في ١/١ ليغطي ٤ سنوات من ذلك التاريخ ويخص ادارة البيع والتوزيع ٨٠٪ والباقي يخص الادارة العامة بالاضافة إلى المباني المملوكة.

٥ - الأجور المستحقة ما كان مستحقاً حتى نهاية العام الماضي ١٩٩٤ وقد سدد خلال العام ١٩٩٥ وجعل به حساب الأجور والمرتبات البيعية مديناً عند السداد.

٦ - تبين من الجرد الفعلي لمخازن البضاعة أن تكلفة البضاعة الموجودة فعلاً في نهاية ١٩٩٥ تبلغ ١٨٢٠٠ جنيه.

استناداً إلى هذه البيانات والمعلومات يمكننا أولاً القيام بإعداد ميزان المراجعة قبل التسويات، من واقع أرصدة حسابات الأستاذ قبل إجراء التسويات، ثم نتناول بعض بنوده بالتعليق لتوضيح مفهوم الأرصدة المدينة والأرصدة الدائنة وعلاقة بعض الأرصدة بالبعض الآخر التي سوف نطلق عليها الأرصدة المتلازمة. ونقوم بعد ذلك بإعداد ورقة العمل وإجراء قيود التسويات وقيود الاقفال لحسابات الايرادات والمصروفات وننتهي بإعداد الحسابات الختامية.

شركة الشروق التجارية

ميزان المراجعة في ٣١/١٢/١٩٩٥

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	بيان	ملاحظات
٥٠٠٠٠		أراضي	
٨٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	مباني ومخصص اهلاك	الاهلاك السنوي ١٠٠٠٠ جنيه
١٨٧٥٠	٢٧٥٠	أثاث وتركيبات ومخصص اهلاك	الاهلاك السنوي ٢٥٪ جنيه
٦٥٠٠٠	١٥٠٠٠	سيارات النقل ومخصص اهلاك	الاهلاك السنوي ٧٥٠٠ جنيه
٣٤٠٠		مواد ومهمات	المستخدم ٢٠٠٠ جنيه
٥٤٥٠٠		مخزون البضاعة في ١/١	
٤٣٥٠٠	٣٥٠٠	عملاء ومخصص ديون مشكوك فيها	نرغب في زيادة المخصص بمبلغ ١٥٠٠ جنيه
١٤٠٠٠	٨٠٠٠	أوراق قبض وأوراق دفع	
٩٨٤٠٠		نقدية بالبنك والخزينة	
	٢٦٥٩٥٠	رأس المال	متمم حسابي لجانبي الميزان
	١٥٠٠٠	أرباح محجوزة	
	٢٣٠٠٠	موردين	
	٨٠٠٠	دائنون	
	١٥٠٠	أجور مستحقة	سددت وحملت للأجور البيعية
١٢٠٠٠		ايجار مقدم	يغطي أربع سنوات و ٨٠٪
١١٠٨٥٠	٢١٠٢٥٠	مشتريات ومبيعات	بيعي
٥٢٥٠	١١١٥٠	مردودات ومسموحات	
٢٠٠٠	٣٠٠٠	خصم نقدي	
١٨٥٠		خصم نقدي مفقود	
٨٣٠٠		نقل للداخل	
٢٥٠٠		مصاريف نقل للخارج	
١٥٦٠٠		أجور ومرتبات عمال البيع	
٥٤٠٠		أجور ومرتبات ادارية	
٢٥٠٠		عمولات بيع وتوزيع	
٢٤٠٠		مصاريف دعاية واعلان	
٩٠٠		تأمين ضد الحريق	
٥٩٧١٠٠	٥٩٧١٠٠		

كما هو ملاحظ فقد أضفنا خانة لملاحظات في ميزان المراجعة تدون فيها التسويات اللازمة لأرصدة الحسابات التي تستوجب اجراء تسويات حتى يمكن متابعة هذه التسويات دون أن نسهو على البعض منها. وقد استقينا هذه التسويات من المعلومات التي يتم تجميعها في نهاية الفترة المحاسبية لغرض اجراء التسويات (وهي معطاه في مثالنا الجاري).

هذا كما تعمدنا عدم تخصيص سطر مستقل لرصيد كل حساب من الحسابات، ولكن يمكن أن تظهر حسابين على نفس السطر عند اعداد ميزان المراجعة وهذا يتطلب ضرورة وجود علاقة بينهما مع اختلاف طبيعة رصيد كل منها. فمثلاً نجد أن المباني ومخصص اهلاك المباني تم وضعهما على نفس السطر لأنهما حسابين متلازمين من ناحية ومن ناحية أخرى رصيد المباني مدين بينما رصيد مخصص الاهلاك دائن. ومعنى ذلك أنه لا يمكن وضع رصيد حسابين ذات طبيعة واحدة على نفس السطر والعملاء ومخصص ديون مشكوك فيها على نفس السطر. وهكذا نجد أن رصيد الأصول مديناً بطبيعته أما رصيد المخصصات فهو رصيداً دائناً لأنه حساباً مضاداً لحسابات الأصول Contra Asset Account.

ومن قراءة الميزان نجد أيضاً أننا وضعنا المشتريات والمبيعات على سطر واحد لاختلاف طبيعة كل منهما فالمشتريات من حسابات الأصول وبالتالي فهي مدينة بطبيعتها أما المبيعات فهي من حسابات الايرادات التي تكون دائنة بطبيعتها. كما خصصنا سطر للمردودات والمسموحات ووضعنا لهما قيمتين أحدهما مدين ويعبر عن مردودات ومسموحات المبيعات باعتبارها حساباً عكسياً لحساب المبيعات والثاني دائن ويعبر عن مردودات ومسموحات المشتريات باعتبارها حساباً عكسياً لحساب المشتريات.

وما يسري على المردودات والمسموحات يسري على الخصم النقدي حيث خصصنا سطر له والمبلغ المقابل له في الجانب المدين يعني أنه خصم نقدي مسموح به الذي أدى إلى نقص قيمة المبيعات وبالتالي فهو حساب معاكس لحساب المبيعات، كما أن المبلغ المقابل في الجانب الدائن يعني أنه خصم نقدي مكتسب الذي يؤدي إلى تخفيض تكلفة المشتريات وبالتالي يصبح حساب عكسي لحساب المشتريات. ومعنى ذلك أنه يكفي للتعرف على كونها خصم نقدي مكتسب أو خصم نقدي مسموح به أن نحدد طبيعة الرصيد المقابل، فإن كان رصيداً مديناً يكون خصم مسموح به أما إذا كان رصيد دائناً فيكون خصم مكتسب.

٣-١ ورقة العمل واجراء التسويات:

من واقع ميزان المراجعة قبل التسويات وبيان العمليات المستمرة واجبة التسوية يمكن اعداد ورقة العمل على النحو التالي:

شركة

ورقة العمل عن السنة

	ميزان المراجعة قبل التسويات		التسويات	
	مدين	دائن	مدين	دائن
أراضي	٥٠٠٠٠			
مباني	٨٠٠٠٠			
مخصص أهلاك مباني		٣٠٠٠٠		(١) ١٠٠٠٠
أثاث وتركيبات	١٨٧٥٠			(٢) ٥٢٥٠
مخصص أهلاك أثاث وتركيبات		٢٧٥٠		(٣) ٧٥٠٠
سيارات التوزيع	٦٥٠٠٠			(٤) ٢٠٠٠
مخصص أهلاك السيارات		١٥٠٠٠		(٨) ٥٤٥٠٠
مواد ومهمات	٣٤٠٠			(٥) ١٥٠٠
مخزون البضائع في ١/١	٥٤٥٠٠			
عملاء	٤٣٥٠٠			
مخصص ديون مشكوك فيها		٣٥٠٠		
أوراق قبض	١٤٠٠٠			
أوراق دفع		٨٠٠٠		
نقدية بالبنك والخزينة	٩٨٤٠٠			
رأس المال		٢٦٥٩٥٠		
أرباح محجوزة		١٥٠٠٠		
موردين		٢٢٠٠٠		
دائنون		٨٠٠٠		
أجور مستحقة		١٥٠٠	(٦) ١٥٠٠	
أيجار مقدم	١٢٠٠٠			(٧) ٣٠٠٠
مشتريات	١١٠٨٥٠			(٨)١١٠٨٥٠
مبيعات		٢١٠٢٥٠		
مردودات ومسموحات مبيعات	٥٢٥٠			
مردودات ومسموحات مشتريات		١١١٥٠	(٩) ١١١٥٠	
خصم نقدي مسموح به	٢٠٠٠			
خصم نقدي مكتسب		٣٠٠٠	(٩) ٣٠٠٠	
خصم نقدي مفقود	١٨٥٠			
نقل الداخل	٨٣٠٠			(٨) ٨٣٠٠
مصاريف نقل الخارج	٢٥٠٠			
أجور ومرتبات عمال البيع	١٥٦٠٠			(٦) ١٥٠٠
أجور ومرتبات ادارية	٥٤٠٠			
عمولات بيع وتوزيع	٢٥٠٠			
مصاريف دعاية وأعلان	٢٤٠٠			
تأمين ضد الحريق	٩٠٠			
	٥٩٧١٠٠	٥٩٧١٠٠		
مصروفات أهلاك المباني			(١)١٠٠٠٠	
مصروفات أهلاك الأثاث والتركيبات			(٢) ٥٢٥٠	
مصروفات أهلاك سيارات التوزيع			(٣) ٧٥٠٠	
مواد ومهمات مستحقة			(٤) ٢٠٠٠	
ديون مشكوك فيها			(٥) ١٥٠٠	
مصروفات ايجار :				
بيعي ٣٠٠٠ × ٨٠٪			(٧) ٢٤٠٠	
اداري ٣٠٠٠ × ٢٠٪			(٧) ٦٠٠	
تكلفة بضاعة مباعة			(٨)١٧٣٦٥٠	(٩)١٤١٥٠
			(١٠)١٨٢٠٠	(١٠)١٨٢٠٠
مخزون البضائع في ١٩٩٥/١٢/٣١				
صافي ربح العام			٢٣٦٧٥٠	٢٣٦٧٥٠

المالية المنتهية في ٣١/١٢/١٩٩٥

ميزان المراجعة بعد التسويات		الحسابات الختامية		الميزانية العمومية	
مدين	دائن	مصروفات	ايرادات	اصول	خصوم
٥٠٠٠٠				٥٠٠٠٠	
٨٠٠٠٠				٨٠٠٠٠	
	٤٠٠٠٠				٤٠٠٠٠
١٨٧٥٠				١٨٧٥٠	
	٨٠٠٠				٨٠٠٠
٦٥٠٠٠				٦٥٠٠٠	
	٢٢٥٠٠				٢٢٥٠٠
١٤٠٠				١٤٠٠	
صفر					
٤٣٥٠٠				٤٣٥٠٠	
	٥٠٠٠				٥٠٠٠
١٤٠٠٠				١٤٠٠٠	
	٨٠٠٠				٨٠٠٠
٩٨٤٠٠				٩٨٤٠٠	
	٢٦٥٩٥٠				٢٦٥٩٥٠
	١٥٠٠٠				١٥٠٠٠
	٢٣٠٠٠				٢٣٠٠٠
	٨٠٠٠				٨٠٠٠
	صفر				
٩٠٠٠				٩٠٠٠	
صفر					
	٢١٠٢٥٠		٢١٠٢٥٠		
٥٢٥٠		٥٢٥٠			
	صفر				
٢٠٠٠		٢٠٠٠			
	صفر				
١٨٥٠		١٨٥٠			
صفر					
٢٥٠٠		٢٥٠٠			
١٤١٠٠		١٤١٠٠			
٥٤٠٠		٥٤٠٠			
٢٥٠٠		٢٥٠٠			
٢٤٠٠		٢٤٠٠			
٩٠٠		٩٠٠			
١٠٠٠٠		١٠٠٠٠			
٥٢٥٠		٥٢٥٠			
٧٥٠٠		٧٥٠٠			
٢٠٠٠		٢٠٠٠			
١٥٠٠		١٥٠٠			
٢٤٠٠		٢٤٠٠			
٦٠٠		٦٠٠			
١٤١٣٠٠		١٤١٣٠٠			
١٨٢٠٠				١٨٢٠٠	
٦٠٥٧٠٠	٦٠٥٧٠٠				
		٢٨٠٠			٢٨٠٠
		٢١٧٤٥٠	٢١٠٢٥٠	٣٩٨٢٥٠	٣٩٨٢٥٠

ملاحظات على ورقة العمل:

خانة التسويات في ورقة العمل أجرى فيها عشرة قيود للتسوية بيانها على النحو التالي:

١ - تسوية حساب مخصص اهلاك المباني بالاهلاك عن العام حيث جعل حساب اهلاك المباني مديناً بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه في مقابل جعب حساب مخصص اهلاك المباني دائناً. وبذلك يصبح رصيد مخصص اهلاك المباني دائناً بعد التسويات بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه ويظهر في عمود الميزانية العمومية جانب الخصوم لأنه حساب معاكس لحساب المباني، أما الاهلاك فيلزم اقفاله في الحسابات الختامية بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه لأنه من قبيل المصروفات.

٢ - تسوية حساب مخصص اهلاك الأثاث والتركيبات بالاهلاك عن العام البالغ قدره ٥٢٥٠ جنيه، يصبح رصيد المخصص بعد التسوية ٨٠٠٠ جنيه ويقفل اهلاك العام في الحسابات الختامية.

٣ - تسوية حساب مخصص اهلاك السيارات بالاهلاك عن العام البالغ قدره ٧٥٠٠ جنيه، ليصبح رصيد المخصص بعد التسوية ٢٢٥٠٠ جنيه ويقفل اهلاك العام في الحسابات الختامية أيضاً.

٤ - تسوية حساب المواد والمهمات بما تم استخدامه من الرصيد حيث جعلنا حساب المواد والمهمات المستخدمة (مصروف) مديناً في مقابل جعل حساب المواد والمهمات (أصل) دائناً بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه. ويؤدي ذلك إلى نقص حساب المواد والمهمات بالمبلغ (تحول الأصل إلى مصروف).

٥ - زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بالمبلغ المطلوب ١٥٠٠ جنيه وذلك بجعل حساب الديون المشكوك فيها (مصروف) مديناً وجعل حساب المخصص دائناً ويقفل حساب الديون المشكوك فيها في الحسابات الختامية كما يظهر حساب مخصص الديون المشكوك فيها في الميزانية العمومية الرصيد بعد التسوية البالغ ٥٠٠٠ جنيه.

٦ - يتم اقفال الأجور المستحقة (التزام) بجعلها مدينة في حساب أجور ومرتبات عمال البيع بجعله دائناً ويؤدي ذلك إلى تخفيض رصيد أجور عمال البيع بالمبلغ والغاء أثر المعالجة الخاطئة عند السداد كما يؤدي أيضاً إلى تخفيض الالتزام (الأجور المستحقة) نتيجة السداد والمعالجة الخاطئة.

٧ - يتم تخفيض رصيد حساب الايجار المقدم بما يخص الفترة وقدره ٢ [illegible]
جنيه وذلك بجعل هذا الحساب دائن في مقابل مديونية كل من الايجار البيعي بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه والايجار الاداري بمبلغ ٦٠ جنيه.

٨ - يتم اقفال أرصدة كل من مخزون البضائع في ١/١ (أصل) بجعله دائن بمبلغ ٥٤٥٠٠ جنيه وحساب المشتريات (أصل) بجعله دائن بمبلغ ١١٠٨٥٠ جنيه وحساب النقل للداخل (أصل) بمبلغ ٨٣٠٠ جنيه في مقابل جعل حساب تكلفة البضاعة المباعة (مصروف) مديناً بالمجموع.

٩ - يتم اقفال أرصدة كل من حساب مردودات ومسموحات المشتريات بجعله مديناً بمبلغ ١١١٥٠ جنيه وحساب الخصم النقدي المكتسب بجعله مديناً بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه في مقابل جعل حساب تكلفة البضاعة المباعة دائناً بالمجموع.

١٠ - اثبات مخزون البضائع في ١٢/٣١ (أخر الفترة) بجعل رصيد المخازن مديناً بمبلغ ١٨٢٠٠ جنيه في مقابل جعل حساب تكلفة البضاعة المباعة دائناً بنفس القيمة.

هذا ويلاحظ أننا قمنا بتوسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة لامكانية اظهار مخزون البضائع في آخر الفترة في الميزانية العمومية ويترتب على ذلك أن تظهر تكلفة البضاعة المباعة كرقم واحد في حساب المتاجرة كما سوف نرى بعد قليل، الا أنه رغم ذلك يمكن اظهار تفاصيل تكلفة البضاعة المباعة في حساب المتاجرة إذا لم نقم بتوسيط حسابه عند القيام بالتسويات أرقام ٨، ٩، ١٠.

ورغم أنه من الممكن القيام بالتسويات الجردية منفردة على النحو المبين بعاليه، فإنه يمكن أيضاً اجراء قيد تسوية مركب ويجمع كل هذه التسويات وذلك كالآتي:

		من مذكورين	
١٥٠٠		ح/أجور مستحقة	(٦)
١١١٥٠		ح/ مردودات ومسموحات مشتريات	(٩)
٣٠٠٠		ح/ خصم نقدي مكتسب	(٩)
١٠٠٠٠		ح/ مصروفات اهلاك المباني	(١)
٥٢٥٠		ح/ مصروفات اهلاك الأثاث	(٢)
٧٥٠٠		ح/ مصروفات اهلاك السيارات	(٣)
٢٠٠٠		ح/ مواد ومهمات مستخدمة	(٤)
١٥٠٠		ح/ ديون مشكوك فيها	(٥)
٢٤٠٠		ح/ مصروفات الايجار البيعي	(٧)
٦٠٠		ح/ مصروفات الايجار الاداري	(٧)
١٤١٣٠٠		ح/ تكلفة البضاعة المباعة	(٨)- [(٩) + (١٠)]
١٨٢٠٠		ح/ مخزون البضائع في ١٢/٣١	(١٠)
		إلى مذكورين	
	١٠٠٠٠	ح/ [illegible]ص اهلاك المباني	(١)
	٥٢٥٠	ح/ [illegible]ص اهلاك الأثاث	(٢)
	٧٥٠٠	ح/ م[illegible]ص اهلاك السيارات	(٣)
	٢٠٠٠	ح/ مو[illegible] ومهمات	(٤)
	٥٤٥٠٠	ح/ مخزون البضائع في ١/١	(٨)
	١٥٠٠	ح/ مخصص ديون مشكوك فيها	(٥)
	٣٠٠٠	ح/ ايجار مقدم	(٧)
	١١٠٨٥٠	ح/ المشتريات	(٨)
	٨٣٠٠	ح/ نقل للداخل	(٨)
	١٥٠٠	ح/ أجور عمال البيع	(٦)
		اثبات التسويات الخاصة بالفترة في ١٩٩٥/١٢/٣١	

٣-ب اقفال الحسابات اللازمة لاعداد حساب المتاجرة:

أوضحنا في الفصل السابق أن الهدف من اعداد حساب المتاجرة هو قياس هامش الربح الاجمالي (مجمل الربح) Gross Margin الناتج عن عمليات شراء وبيع البضاعة. وبمعنى آخر فهو يمكن من قياس الاضافة إلى تكلفة البضاعة المباعة التي أمكن تحقيقها من بيع هذه البضاعة إلى العملاء بأسعار مختلفة (عادة ما تكون مرتفعة) عن أسعار التكلفة.

ويأتي ذلك عن طريقة مقارنة تكلفة البضاعة المباعة بصافي المبيعات.

وقد جرت العادة أن يظهر في حساب المتاجرة تفاصيل تكلفة البضاعة المباعة وتفاصيل صافي المبيعات في ظل طريقة المخزون الدوري وذلك في حالة عدم توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة عند اجراء التسويات بورقة

العمل. ويترتب على ذلك اظهار كل التسويات المتعلقة بحساب تكلفة البضاعة المباعة في الجانب المدين من حساب المتاجرة.

أما إذا تم توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة عند اجراء التسويات الجردية بورقة العمل أو حتى بعد اعداد ورقة العمل ولكن قبل اعداد حساب المتاجرة فإن الجانب المدين من حساب المتاجرة لا يظهر التفاصيل :ولكن رقم واحد يمثل تكلفة البضاعة المباعة وفي هذه الحالة لا يختلف شكل حساب المتاجرة في ظل طريقة الجرد الدوري عنه في ظل طريق الجرد المستمر.

وكما سبق أن ذكرنا فإن حساب تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة الجرد الدوري يتحدد بأرصدة ستة حسابات رئيسية وهي: مخزون البضاعة في أول الفترة، المشتريات، النقل للداخل، مردودات ومسموحات المشتريات، الخصم المكتسب، مخزون البضاعة في آخر الفترة. ويتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة في ظل التوسيط أو عدم التوسيط بالمعادلة التالية:

تكلفة البضاعة المباعة = مخزون البضاعة في ١/١ + المشتريات + نقل للداخل - مردودات ومسموحات المشتريات - خكم نقدي مكتسب - مخزون البضاعة في ١٢/٣١.

ولما كانت الحسابات الثلاثة الأولى (مخزون البضاعة في ١/١ والمشتريات والنقل للداخل) من حسابات الأصول المدينة بطبيعتها فيتم اقفالها في حساب تكلفة البضاعة المباعة (في حالة التوسيط) أو في حساب المتاجرة (في حالة عدم التوسيط) وذلك بجعل هذه الحسابات الثلاثة دائنة وحساب تكلفة البضاعة المباعة أو المتاجرة مديناً. كما أن حساب مردودات ومسموحات المشتريات هو حساب عكسي لحساب المشتريات أي أنه دائن بطبيعته، وحساب الخصم النقدي المكتسب ايراد دائن بطبيعته ومن ثم يتم اقفالهما بجعلهما مدينين في مقابل جعل حساب تكلفة البضاعة المباعة أو حساب المتاجرة دائناً.

وحتى هذه النقطة تتحدد تكلفة البضاعة المتاحة للبيع. وإذا تم استبعاد مخزون البضائع الموجود بالفعل في نهاية الفترة من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع فإننا نحصل على تكلفة البضاعة المباعة ويتم ذلك باثبات مخزون البضائع في ١٢/٣١ بجعله مديناً في مقابل جعل حساب تكلفة البضاعة المباعة أو حساب المتاجرة دائناً. ومعنى ذلك أنه للتعرف على مقدار تكلفة مخزون آخر الفترة يتحدد الرصيد الواجب ظهوره في الميزانية العمومية، وبخصم هذا المقدار من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع نتعرف على تكلفة ما تم بيعه خلال الفترة. ويجب

مراعاة أن القيد الخاص بمخزون آخر الفترة هو قيد اثبات وجود. وليس قيد اقفال لرصيده الموجود فعلاً. أي أن في ظل طريقة المخزون الدوري ينشأ رصيد مخزون آخر الفترة في نهايتها ويتم اثباته في تلك اللحظة.

ويلاحظ أنه فـي مثالنا الجاري قمنا بتوسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة عند اجراء التسويات في ورقة العمل لذلك تقتصر قيود الاقفال اللازمة لاعداد حساب المتاجرة على تفصيل صافي المبيعات ورصيد تكلفة البضاعة المباعة وذلك على النحو التالي:

أ - اقفال تفاصيل صافي المبيعات:

(صافي المبيعات = المبيعات - مردودات ومسموحات مبيعات - خصم مسموح به)

٢١٠٢٥٠		من حـ/ المبيعات
	٢١٠٢٥٠	إلى حـ/ المتاجرة ٣١/١٢/٩٥
		اقفال جملة المبيعات عن الفترة
٧٢٥٠		من حـ/ المتاجرة
		إلى مذكورين
	٥٢٥٠	حـ/ مردودات ومسموحات مبيعات
	٢٠٠٠	حـ/ خصم نقدي مسموح به ٣١/٢١/٩٥
		اقفال المردودات والمسموحات والخصم المسموح به

هذا ولا يختلف ذلك في حالـة عدم التوسيط عنها في حالة التوسيط وبالتالي يظل هذين القيدين كا هما عليه.

ب - اقفال تكلفة البضاعة المباعة.

في حالة توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة يتحدد فيه تكلفـة ما تم بيعه بالفعل من البضائع خلال الفترة وبالتالي يتطلب الأمر قيد اقفال واحد فقط كالآتي:

١٤١٣٠٠		من حـ/ المتاجرة ٣١/٢١/٩٥
	١٤١٣٠٠	إلى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
		اقفال تكلفة المبيعات عن الفترة

وبناء عليه فإن حـ/ المتاجرة لشركة الشروق التجارية في حالة توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة يظهر على النحو التالي:

شركة الشروق التجارية

حساب المتاجرة عن السنة المالية المنتهية في ٩٥/١٢/٣١

			٢١٠٢٥٠		من حـ/ المبيعات
					يخصم:
					إلى مذكورين
				٥٢٥٠	حـ/ مردودات ومسموحات مبيعات
				٢٠٠٠	حـ/ خصم نقدي مسموح به
			(٧٢٥٠)		
١٤١٣٠٠		إلى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	٢٠٣٠٠٠		صافي المبيعات
٦١٧٠٠		إلى حـ/ الأرباح والخسائر « (مجمل ربح الفترة)			
٢٠٣٠٠٠			٢٠٣٠٠٠		

هذا ويلاحظ أن اعداد حساب المتاجرة ما هو إلا ترحيل لقيود الاقفال لعناصر صافي المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة، وكانت النتيجة في مثالنا الجاري هي مجمل ربح الذي يجب اقفاله في حساب الأرباح والخسائر بالقيد التالي:

٦١٧٠٠	من حـ/ المتاجرة
٦١٧٠٠	إلى حـ/ الأرباح والخسائر ٩٥/١٢/٣١
	اقفال مجمل ربح الفترة

ومن الطبيعي قد يترتب على مقابلة صافي المبيعات بتكلفة البضاعة المباعة ظهور مجمل خسارة وليس مجمل ربح ويتم اتفاق في حساب الارباح والخسائر أيضاً ولكن بقيد عكسي للقيد السابق.

هذا، وإذا لم نوسط حساب تكلفة البضاعة المباعة فإن حساب المتاجرة يظهر في جانبه المدين كافة تفاصيل تكلفة المبيعات ويتطلب ذلك ثلاثة قيود كالآتي:

١٧٣٦٥٠		من حـ/ المتاجرة
		إلى مذكورين ١٢/٣١
	٥٤٥٠٠	حـ/ مخزون البضائع ١/١
	١١٠٨٥٠	حـ/ المشتريات
	٨٣٠٠	حـ/ نقل للداخل
		اقفال الحسابات باليه في حـ/ المتاجرة
		من مذكورين
١١١٥٠		حـ/ مردودات ومسموحات المشتريات ١٢/٣١
٣٠٠٠		حـ/ خصم نقدي مكتسب
	١٤١٥٠	إلى حـ/ المتاجرة
		اقفال الحسابات بعاليه في حـ/ المتاجره
١٨٢٠٠		من حـ/ مخزون البضائع في ١٢/٣١ ١٢/٣١
	١٨٣٠٠	إلى حـ/ المتاجرة
		اثبات مخزون أخر الفترة

وبذلك يظهر حساب المتاجرة في ظل عدم توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة على النحو التالي:

شركة الشروق لتجاريه

حساب المتاجرة عن السنة المالية المنتهية في

٣١/١٢/١٩٩٥

		إلى مذكورين			
	٥٤٥٠٠	حـ/ مخزون ١/١			
	١١٠٨٥٠	حـ/ المشتريات			
	٨٣٠٠	حـ/ نقل للداخل			
١٧٣٦٥٠	ــــــ				
		يخصم			
		من مذكورين			
	١١١٥٠	حـ/ مردودات ومسموحات المشتريات			
	٣٠٠٠	حـ/ خصم نقدي مكتسب			
(١٤١٥٠)	ــــــ				
ــــــ		تكلفة البضاعة المتاحة	٢٠٣٠٠٠		صافي المبيعات
١٥٩٥٠٠		للبيع			
		يخصم:			
(١٨٢٠٠)		من حـ/ مخزون ١٢/٣١			
ــــــ					
١٤١٣٠٠		تكلفة البضاعة المباعة			
٦١٧٠٠					
٢٠٣٠٠٠			٢٠٣٠٠٠		

هذا ولا يختلف مكونات الجانب الدائن من حساب المتاجرة في الدالتين (التوسيط وعدم التوسيط) ويقتصر الخلاف على مكونات الجانبين المدين فقط حيث أظهر تفاصيل تكلفة البضاعة المباعة في حالة عدم التوسيط. كما لا يختلف القيد اللازم لاقفال نتيجة حساب المتاجرة من مجمل ربح (أو خسارة) في حساب الأرباح الخسائر.

٣-جـ- اعداد حساب الأرباح والخسائر:

يهدف حساب الارباح والخسائر إلى قياس النتيجة الصافية لعمليات المشروع خلال الفترة المحاسبية من أرباح أو خسائر صافية. وبالتالي فهو يتحمل بكل المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبيه، بخلاف تكلفة البضاعه المباعه، وكل الخسائر التي يتحملها المشروع خلالها كما يظهر كل الايرادات الفرعية الأخرى للمشروع بالاضافة الى مجمل الربح (أو مجمل الخسائر)

المنقول إليه من حساب المتاجرة. وبعد إجراء المقابلة (أو المقاصة) بين المصروفات والايرادات المتاحة لتغطيتها تتحدد النتيجة الصافية لعمليات المشروع من أرباح أو خسائر عن الفترة المحاسبية. وسوف نقوم أولا بإعداد حساب الأرباح والخسائر لمثالنا الجاري، ثم نعلق على شكل الحساب وأقسام بنود المصروفات والايرادات، ثم نجري قيود الإقفال اللازمة بخلاف ماتقدم.

ويتم إعداد حساب الأرباح والخسائر – مثله في ذلك مثل حساب المتاجرة والحساب الختامي – عن الفترة المحاسبية، حيث يمثل تكلفة إجراءات مقابلة الايرادات التي تحققت خلال الفترة بما يخصها من مصروفات، والتي بدأت – في هذه الحالة – بإعداد حساب المتاجرة. ويظهر الجانب الدائن للحساب مجمل الربح كما يظهر في حساب المتاجرة (إذا كان هناك مجمل خسارة فيظهر في الجانب المدين) ثم الايرادات المتنوعة من المصادر الفرعية والعرضية المختلفة. وبرغم أن مثالنا الجاري ليس فيه مثل هذه الايرادات المتنوعة، فقد أوردنا بعض بنودها على سبيل المثال، حتى تكتمل الصورة.

شركة الشروق التجارية
حساب الارباح والخسائر عن السنة المنتهية
في ١٩٩٥/١٢/٣١

xx		الى حـ/ المتاجرة (مجمل خسارة)	٦١٧٠٠		من حـ/ المتاجرة (مجمل الربح)
		مصروفات بيعية:			ايرادات متنوعة:
	٢٥٠٠	الى حـ/ مصاريف نقل للخارج		xx	من حـ/ ايجارات دائنة
	١٤١٠٠	الى حـ/ اجور عمال البيع		xx	من حـ/ عمولات دائنة
	٢٥٠٠	الى حـ/ عمولات بيع وتوزيع		xx	من حـ/ فوائد دائنة
	٢٤٠٠	الى حـ/ مصاريف دعاية وأعلان.	xx		
	٧٥٠٠	الى حـ/ اهلاك سيارات			
	٢٤٠٠	الى حـ/ الايجار			
٣١٤٠٠					
		مصروفات ادارية وتمويلية:			
	١٨٥٠	الى حـ/ خصم نقدي معقود			
	٥٤٠٠	الى حـ/ اجور ومرتبات ادارية			
	٩٠٠	الى حـ/ تأمين ضد الحريق			
	١٠٠٠٠	الى حـ/ اهلاك مباني			
	٥٢٥٠	الى حـ/ اهلاك اثاث			
	٢٠٠٠	الى حـ/ مواد ومهمات مستخدمة			
	١٥٠٠	الى حـ/ ديون مشكوك فيها			
	٦٠٠	الى حـ/ الايجار			
٢٧٥٠٠					
٢٨٠٠		صافي ربح العام			
٦١٧٠٠			٦١٧٠٠		

هذا، وقد تم تقسيم المصروفات في الجانب المدين إلى قسمين: احدهما لمصروفات البيع والتوزيع، والثاني للمصروفات الادارية والتمويلية. وقد اعتبرت كل من أرصدة حسابات التأمين وأهلاك الاثاث والمواد والمهمات المستخدمة من المصروفات الادارية، أما إذا يخص ادارة البيع جزء من هذه الأرصدة فإنه يستبعد من المصروفات الادارية ويحمل لحساب المصروفات البيعية.

وتكون قيود الأقفال اللازمة لاعداد حساب الارباح والخسائر في مثالنا الجاري على النحو التالي:

٥٨٩٠٠	من حـ/ الارباح والخسائر	
	إلى مذكورين	
	٢٥٠٠ حـ/ مصاريف نقل للخارج	
	١٤١٠٠ حـ/ أجور عمال البيع	
	٢٥٠٠ حـ/ عمولات بيع وتوزيع	
	٢٤٠٠ حـ/ دعاية وأعلان	
	٧٥٠٠ حـ/ اهلاك سيارات التوزيع	
	٣٠٠٠ حـ/ الايجار	٩٥/١٢/٣١
	١٨٥٠ حـ/ خصم مفقود	
	٥٤٠٠ حـ/ أجور ومرتبات	
	٩٠٠ حـ/ تأمين ضد الحريق	
	١٠٠٠٠ حـ/ اهلاك مباني	
	٥٢٥٠ حـ/ أهلاك اثاث	
	٢٠٠٠ حـ/ مواد ومهمات مستخدمة	
	١٥٠٠ حـ/ ديون مشكوك فيها	
	اقفال مصروفات الفترة	

كما أنه إذا كانت هناك ايرادات متنوعة بخلاف صافي المبيعات ينبغي اقفالها بجعلها مدينة وحساب الارباح والخسائر دائناً.

٣-د- التصرف في أرباح العام الصافية كما تظهر في حساب الأرباح والخسائر:

حتى الآن كنا دائماً نفترض أن أرباح الفترة المحاسبية تضاف على رصيد حساب الأرباح المحجوزة، وإذا كانت خسائر فتخصم من هذا الرصيد. إلا أن صاحب أو أصحاب المشروع لا يستثمرون أموالهم فيه لمجرد الرغبة في تراكم الأرباح وتركها فيه وإنما قد يقرون سحب جزء من الأرباح لتغطية نفقاتهم الخاصة. ونجد في الواقع أنه إذا كان المشروع مملوكاً لفرد واحد فإن هذا المالك عادة مايقوم بسحب مبالغ من خزينة المشروع للإنفاق على مستلزمات المعيشة (كما قد يسحب بضاعة أيضاً) خلال الفترة المحاسبية من تحت حساب الأرباح التي ينتظر تحقيقها من مزاولة المشروع لعملياته على

مدار الفترة. كما قد يمتد هذا الحق إذا تعدد ملاك المشروع، إذ قد يتم الاتفاق فيما بينهم على أن يكون لكل منهم الحق في سحب مبالغ في حدود معينة على مدار الفترة المحاسبية حتى تتحدد نتيجة عمليات المشروع في نهاية العام. ويكون ذلك في العادة عندما يكون عدد الملاك محدوداً في شركات يطلق عليها شركات الأشخاص. أما إذا كان عدد الملاك كبيراً، كما هو الحال فيما يسمى بالشركات المساهمة مثلاً، فلا يكون لأي من الملاك الحق في سحب أي مبالغ من تحت حساب الأرباح، وإنما قد يتقرر في نهاية الفترة المحاسبية توزيع جزء من الأرباح التي يحققها المشروع على ملاكه. وفي كل من هذه الأحوال فإن رصيد حساب الأرباح والخسائر لا يقفل بكامل مقداره في حساب الأرباح المحجوزة. وسوف نتناول في هذا البند الفرعي الاجراءات المحاسبية المتعلقة بقيد المسحوبات في حالة وجودها، وكيفية معالجتها في رصيد أرباح العام، ثم نعالج توزيعات الأرباح وتسوية الأرباح غير الموزعة في حساب الأرباح المحجوزة. وسوف يقتصر على القواعد العامة، دون التفاصيل.

أ - حالة قيام المالك أو الشركاء بسحب مبالغ من خزينة المشروع:

يتم في هذه الحالة فتح حساب خاص لمسحوبات المالك، أو فتح حساب لكل شريك لتسجيل المسحوبات التي يقوم بها كل منهم خلال الفترة المحاسبية. فإذا قام مالك شركة الشروق التجارية بسحب مبلغ ٢٥٠٠ جنيه من الخزينة لمصروفاته الخاصة فإن هذه العملية تسجل دفترياً في دفاتر المحلات كالآتي:

٢٥٠٠		من حـ/ المسحوبات
	٢٥٠٠	إلى حـ/ النقدية

وعندما تتحدد الأرباح في نهاية الفترة، فإن المسحوبات تخصم منها قبل إقفال الباقي في حساب الأرباح المحجوزة. وعادة مايتم تصوير حساب خاص لبيان كيفية التصرف في الأرباح يطلق عليه حساب التوزيع ويتم إجراء القيود الآتية في نهاية الفترة

٢٨٠٠		من حـ/ الارباح والخسائر
	٢٨٠٠	إلى حـ/ التوزيع
		إقفال أرباح الفترة في حساب التوزيع
٢٥٠٠		من حـ/ التوزيع
	٢٥٠٠	إلى حـ/ المسحوبات
		إقفال المسحوبات خلال الفترة في حساب التوزيع.

ثم يقفل حساب التوزيع بعد ذلك بالرصيد في حساب الأرباح المحجوزة كالآتي:

٣٠٠		من حـ/ التوزيع
	٣٠٠	إلى حـ/ الأرباح المحجوزة
		إقفال الأرباح غير الموزعة في حساب الأرباح المحجوزة.

ب - حالة قيام المالك أو الشركاء بسحب بضائع من المشروع:

قد يقوم المالك بسحب جزء من البضائع التي يقوم المشروع بالإتجار فيها لأغراض إستخدامه الخاص. ويمكن تسجيل هذه المسحوبات بأسعار البيع أو أسعار التكلفة، وسوف نقتصر في معالجتها هنا على أساس سعر التكلفة. ويختلف القيد اللازم لأثبات هذه المسحوبات طبقاً لطريقة المخزون المتبعة. ففي ظل طريقة المخزون المستمر يكون القيد (٦٠٠ جنيه مثلاً هي تكلفة البضاعة المسحوبة).

٦٠٠		من حـ/ المسحوبات
	٦٠٠	إلى حـ/ المخزون

أما في ظل طريقة المخزون الدوري فيمكن توسيط حساب "البضائع المسحوبة" كما يمكن جعل حساب المشتريات أو مخزون البضائع أول الفترة دائناً بها. وفي حالة توسيط حساب البضائع المسحوبة يكون القيد كالآتي:

٦٠٠		من حـ/ المسحوبات
	٦٠٠	إلى حـ/البضائع المسحوبة

ويخصم رصيد حساب البضائع المسحوبة في نهاية الفترة من المشتريات ضمن إجراءات تحديد تكلفة البضاعة المباعة، كما تعالج مردودوات أو مسموحات المشتريات مثلاً.

ويقفل رصيد حساب المسحوبات في حساب التوزيع كما هو موضح في الحالة الأولى.

جـ - حالة اقرار مجلس الادارة لتوزيع جزء من الأرباح على الملاك:

عند اقرار توزيع جزء من أرباح الفترة المحاسبية على الملاك، وبصرف النظر عن تمام عملية التوزيع الفعلي أو عدم تمامها، يتم إجراء القيد الآتي (٥٠٠ جنيه في مثال شركة الشروق التجارية مثلاً).

٥٠٠	من حـ/ التوزيع
٥٠٠	إلى حـ/ توزيعات الأرباح المستحقة

وإذا تم سداد الأرباح المقرر توزيعها على الملاك فعلاً قبل إعداد الميزانية العمومية في تاريخ نهاية الفترة المحاسبية، يجرى القيد التالي:

٥٠٠	من حـ/ توزيعات الأرباح المستحقة
٥٠٠	إلى حـ/ النقدية

ثم يقفل رصيد حساب التوزيع في حساب الأرباح المحجوزة، وهو لمثالنا الجاري مبلغ ٢٣٠٠ جنيه، بالقيد التالي:

٢٣٠٠	من حـ/ التوزيع
٢٣٠٠	إلى حـ/ الأرباح المحجوزة

وفيما يلي نموذج مبسط لحساب التوزيع في هذه الحالة:

شركة الشروق التجارية

حساب توزيع أرباح السنة المالية المنتهية في ١٩٩٥/١٢/٣١

٥٠٠	إلى حـ/ توزيعات الأرباح المستحقة	٢٨٠٠	أرباح العام (من حـ/ أرباح وخسائر)
٢٣٠٠	إلى حـ/ الارباح المحجوزة		
٢٨٠٠		٢٨٠٠	

هذا وسوف نستكمل مثالنا على أساس أن توزيعات الأرباح المستحقة لم تسدد في نهاية السنة المالية. ويترتب على ذلك أن التوزيعات المستحقة تظهر بين الالتزامات في الميزانية العمومية.

٤ - الميزانية العمومية:

حيث يكون الهدف الأساسي والرئيسي للمشروعات التجارية هو تحقيق أرباح نتيجة الاتجار في السلع المختلفة، فإن حاجتها إلى الأصول الثابتة مثل الأراضي والمباني والآلات والمعدات والعدد والأدوات تكون مقصورة على مايتلاءم مع احتياجات نشاطها التجاري في شراء وبيع الأصناف المختلفة من البضائع. ولذلك نجد أن قيمة الأصول الثابتة بالنسبة إلى مجموع الأصول في هذه المشروعات تكون صغيرة، أما أصولها المتداولة من بضائع وعملاء وخلافه فتمثل النسبة الكبرى من مجموع الأصول. ولذلك يرى البعض أن ترتيب الأصول في ميزانيات المشروعات التجارية يجب أن يبدأ بالأصول المتداولة وبالأصول الأكثر سيولة، ذلك بخلاف المشروعات الصناعية التي

تمثل الأصول الثابتة النسبة الكبرى من مجموع أصولها. والواقع أن لهذا الرأي ما يبرره منطقياً حيث الأصول المتداولة في المشروعات التجارية هي موضوع نشاطها الرئيسي. غير أنه قد جرت العادة في العرف المحاسبي العربي على البدء بالأصول الثابتة في ترتيب أصول المشروعات التجارية بنفس النمط المستخدم في المشروعات الصناعية (تبدأ ميزانيات البنوك وشركات التأمين بالأصول المتداولة مرتبة على حسب أكثرها سيولة يرد أولاً). ولن نخرج عن هذا العرف على هذا المستوى من الدراسة المبدئية.

وعلى أساس ماتقدم يمكننا تصوير الميزانية العمومية لشركة الشروق التجارية من واقع ورقة العمل، وبعد الأخذ في الاعتبار إقرار توزيع جزء من الأرباح كما يتضح فيما يلي:

شركة الشروق التجارية

أصول — الميزانية العمومية في ٣١/١٢/١٩٩٥ — خصوم

أصول			خصوم		
		أصول ثابتة:			حقوق الملكية
٥٠٠٠٠		أراضي		٢٦٥٩٥٠٠	رأس المال
	٨٠٠٠٠	مباني		١٧٣٠٠	أ. محجوزة
	(٤٠٠٠٠)	- مخصص أهلاك	٢٨٣٢٥٠	ــــــ	(١٣٠٠+١٥٠٠٠)
٤٠٠٠٠	ــــــ				مجموع حقوق الملكية
	١٨٧٥٠	آلات وتركيبات			
	(٨٠٠٠)	- مخصص أهلاك			التزامات
١٠٧٥٠	ــــــ			٨٠٠٠	أوراق دفع
	٦٥٠٠٠	سيارات توزيع		٢٣٠٠٠	موردين
	(٢٢٥٠٠)	- مخصص أهلاك		٨٠٠٠	دائنون
٤٢٥٠٠	ــــــ			٥٠٠	توزيعات مستحقة
١٤٣٢٥٠		مجموع الأصول الثابتة	٣٩٥٠٠	ــــــ	مجموع الالتزامات
		أصول متداولة:			
	١٤٠٠	مواد ومهمات			
	١٨٢٠٠	مخزون البضائع ٣١/١٢-			
		٤٢٥٠٠ عملاء			
	٣٨٥٠٠	(٥٠٠٠) - مخصص د. م فيها			
	١٤٠٠٠	أوراق قبض			
	٩٠٠٠	ايجار مقدم			
	٩٨٤٠٠	نقدية بالخزينة والبنك			
١٧٩٥٠٠	ــــــ	مجموع الأصول المتداولة			
٣٢٢٧٥٠			٣٢٢٧٥٠		

أسـئلة وحـالات وتمـارين

الفصـل التاسع

أولاً : الأسـئلة :

السؤال الأول :

فرق بين كل من :

(أ) مجمل الربح وصافى الربح .

(ب) الأرباح المحجوزة والأرباح الموزعة .

(جـ) المصاريف البيعية والمصاريف الإدارية والتمويلية .

(د) صافى المشتريات وصافى المبيعات .

السؤال الثانى :

برر خطأ أو صواب كل عبارة من العبارات التالية مستعيناً بما تراه ملائماً من أمثلة فى حالة الضرورة :

(أ) يتم اعداد حساب المتاجرة عن فترة زمنية معينة هى الفترة المحاسبية لأنه يوضح صافى المبيعات خلال الفترة وما يقابلها من مصروفات بيعية تخص الفترة ، أما حساب الأرباح والخسائر فيتم اعداده فى تاريخ نهاية الفترة ليقيس صافى الربح (أو صافى الخسارة) فى ذلك التاريخ .

(ب) يعتبر كل من مخزون أول الفترة وصافى المشتريات من المصروفات التى تظهر أرصدتها فى نهاية الفترة فى ميزان المراجعة لأغراض تحديد تكلفة البضاعة المباعة فى ظل طريقة المخزون الدورى ، أما مخزون آخر الفترة فيظهر رصيده فى ميزان المراجعة قبل التسويات بين أرصدة الأصول .

(جـ) إذا كان رصيد المسموحات مديناً فهو يمثل مسموحات مشتريات لأن المشتريات مدينة والعكس فى حالة المبيعات .

(د) فى ظل طريقة المخزون المستمر يمكن أن يظهر حساب المتاجرة على الصورة المختصرة التالية :

xxx	صافى المبيعات عن الفترة
xxx	- تكلفة المبيعات عن الفترة .
xxx	مجمل الربح .

(هـ) فى ظل طريقة المخزون الدورى يمكن أن يظهر فى الجانب الدائن من حساب المتاجرة الحسابات الآتية : اجمالى المبيعات ، مخزون آخر الفترة ، مردودات مشتريات ، والخصم النقدى المسموح به ، بينما يظهر الجانب المدين فى هذه الحالة ، مخزون أول الفترة ، المشتريات ، النقل للداخل ، مردودات المبيعات مسموحات المبيعات، والخصم النقدى المكتسب ، وذلك لأن أرصدة حسابات المجموعة الأولى دائنة بينما أرصدة حسابات المجموعة الثانية مدينة .

(و) يتحمل حساب الأرباح والخسائر بكل عناصر المصروفات فيما عدا تلك التى تتعلق بعمليات البيع والتوزيع ، ويتحمل أيضاً بكل الخسائر التى تتحقق خلال الفترة

(ز) يقفل مجمل ربح المتاجرة فى الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر لأنه يظهر فى الجانب المدين من حساب المتاجرة ، والعكس فى حالة مجمل الخسارة .

(جـ) تؤدى المسحوبات إلى نقص الأصول حتماً ، كما تؤدى أيضاً اما إلى نقص حقوق الملكية أو زيادة الالتزامات .

(ط) يحق لكل شريك فى أى مشروع السحب من أموال المشروع للانفاق الخاص بصرف النظر عن شكل المشروع ، ذلك من تحت حساب حصته فى الأرباح التى ينتظر أن يحققها للشروع على مدار الفترة المحاسبية .

(ى) تظهر أرصدة المسحوبات فى الجانب المدين من ميزان المراجعة لأنها تمثل مصروفات .

(ك) إذا تقرر توزيع أرباح دون صرفها قبل نهاية السنة المالية (الفترة المحاسبية) فإن هذه الواقعة لا يترتب عليها أى قيود دفترية .

(ل) برغم أن نسبة الأصول الثابتة إلى مجموع الأصول فى المشروعات التجارية تقل كثيراً عن نسبة الأصول المتداولة إلى مجموع الأصول ، فإنه قد جرت العادة

على أن ترد الأصـــول الثابتة أولاً فى الميزانية العمومية لأنها أهم بكثير من الأصول المتداولة .

(م) يمكن اعتبار توزيعات الأرباح المستحقة فى الحقيقة جزءاً حتمياً لحقوق الملكية لأنها مستحقة لملاك المشروع .

ثانيـاً الحـــالات :

بـرر خطأ أو صواب كل إجابة من الإجابات المعطاه لكل حالة من الحالات التالية :

الحـــالة الأولى :

إذا بلغت تكلفة البضاعة المتاحة مبلغ ٢٤٥٠٠٠ جنيه وكان مخزون آخر الفترة يزيد عن مخزون أول الفترة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه فيترتب على ذلك .

(أ) أنه إذا كان مخزون أول الفترة ٢٠٠٠٠ جنيه مثلاً يكون مخزون آخر الفترة ٢٥٠٠٠ جنيه ويعتبر مخزون أول الفترة جزءاً تم إضافته بصدد حساب تكلفة البضاعة المتاحة بينما يعتبر مخزون آخر الفترة جزءاً يلزم إستبعاده من تكلفة البضاعة المتاحة حتى تتحدد تكلفة البضاعة المباعـة .

(ب) لا شك فى أن تكلفة البضاعة المباعة سوف تبلغ ٢٤٠٠٠٠ جنيه .

(جـ) تعتبر تكلفة البضاعة المتاحة محصلة الأرصدة المدينة لثلاثة حسابات والأرصدة الدائنة لثلاثة حسابات أخرى .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لا شيء مما تقدم .

الحـــالة الثانية :

إذا بلغ مجموع قيد إقفال المصروفات بأقسامها المختلفة فى حساب الأرباح الخسائر مبلغ ٣١٢٠٠٠ جنيه بينما بلغ مجموع قيد إقفال الايرادات المتنوعة ٢٢٠٠٠ جنيه فى نفس الحساب وبالرغم من ذلك فقد بلغ رصيد صافى الربح ٤٠٠٠٠ جنيه ، وهذا يعنى .

(أ) لا تمثل الإيرادات المتنوعة مصدر الايراد الرئيس فى المشروعات التجارية .

(ب) يكون مجمل الربح المحول من حساب المتاجرة لحساب الأرباح والخسائر بالغاً ٣٣٠٠٠٠ جنيه .

(جـ) يمثل مجمل الربح الهامش الاجمالي من عمليات المتاجرة والمتاح لتغطية باقي مصروفات المشروع وتحقيق فائض أو عجز صافي يمثل الأرباح الصافية أو الخسائر الصافية بعد إضافة الإيرادات المتنوعة إليه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لاشيء مما تقدم .

الحالة الثالثة :

تم توسيط حساب لحساب تكلفة البضاعة المباعة على ورقة العمل . وقد ورد في ميزان المراجعة قبل التسويات ما يلي : مخزون ٣٢٠٠٠ جنيه ، مشتريات ١٧٨٠٠٠ جنيه ، مردودات مشتريات ٦٥٠٠ جنيه ، خصم مكتسب ٧٠٠٠ جنيه، نقل للداخل ٢٥٠٠ جنيه ، ويترتب على ذلك :

(أ) الطريقة المتبعة هي طريقة المخزون الدوري ويجعل حساب تكلفة البضاعة مديناً بمبلغ ٣١٢٥٠٠ جنيه مقابل جعل حسابات المخزون والمشتريات والنقل للداخل دائنة على ورقة العمل ، ويجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة دائناً بمبلغ ١٣٥٠٠ جنيه مقابل جعل حسابي المردودات والخصم مدينين على ورقة العمل .

(ب) لا يمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة فعلاً إلا إذا تحدد تكلفة مخزون نهاية الفترة بالجرد الفعلي فإذا بلغ المخزون ٢٠٠٠٠ جنيه مثلاً تصبح تكلفة البضاعة المباعة ٢٨٠٠٠٠ جنيه .

(جـ) إذا كان مخزون نهاية الفترة كما في (ب) بعاليه فإن تكلفة البضاعة المباعة تنقل لميزان المراجعة بعد التسويات برصيد مدين يبلغ ٢٨٠٠٠٠ جنيه وينقل مخزون آخر الفترة لنفس الميزان برصيد مدين يبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه .

ثالثاً التمرين :

التمرين الأول :

فيما يلي ميزان المراجعة لشركة الوادي التجارية في ١٩٩١/١٢/٣١

	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
مشتريات ومبيعات	٣٠١١٨٠	٢٧٤٠٠
مردودات	٢٠٠	٥٢
نقل للداخل		٢٨٤
أراضي		٣٦٠٠
مباني ومخصص إهلاك	٣٥٢٠	١٧٦٠٠
أثاث وتركيبات ومخصص إهلاك	٩٦٠	٤٨٠٠
مخزون بضائع ٩١/١/١		٤٢٠٠
مخزون مواد ومهمات بيعية		١٠٦
تأمين مقدم		٢٠٨
عملاء وموردون	٣٣٤٠	٥٠٤٠
أوراق قبض وأوراق دفع	١٦٠٠	١٢٠٠
نقدية ورأس المال	٤٤٠٠٠	٣٦٤٠
مواد ومهمات مستخدمة في الإدارة		٩٦
مياه وإنارة وخدمات إدارية		٤٨٠
إصلاحات مباني		١٩٠
أرباح محجوزة	٥٣٥٤	
خصم نقدي	٥٥٠	٢٦٨
خصم نقدي مفقود		٢٨٢
دعاية وإعلان		٣٢٠
مرتبات وعمولات البيع		٧٦٠٠
مصاريف نقل وانتقال تخص عمليات البيع		١٦٦٠
أجور ومرتبات		١٠٦١٦
	٨٩٦٤٢	٨٩٦٤٢

فإذا علمت أن :

١ – يبلغ الإهلاك السنوي على المباني ٨٨٠ جنيه ، وعلى الأثاث والتركيبات ٤٨٠ جنيه.

٢ – بلغ مخزون البضائع في ١٩٩١/١٢/٣١ مبلغ ٥٤٠٠ جنيه طبقاً للجرد الفعلي .

٣ – من التأمين المقدم ما يبلغ ١٢٠ جنيه يخص السنة المالية المقبلة .

٤ – قدرت الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ١٤٠ جنيه .

٥ – بلغت المواد والمهمات البيعية المستخدمة خلال العام ٨٢ جنيه .

٦ – تبلغ الأجور والمرتبات الإدارية المستحقة في نهاية العام ولم تسدد بعد ١٦٤ جنيه.

المطلوب :

١ – إعداد ورقة العمل وإجراء التسويات مع توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة.

٢ – إجراء قيود التسوية والإقفال وإعداد حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر

٣ - إعداد الميزانية العمومية للشركة فى ١٩٩١/١٢/٣١ .

التمـــرين الثـــانى :

فيما يلى ميزان المراجعة بعد الأقفال فى ١٩٩٢/١٢/٣١ لشركة الإتحاد التجارية :

	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
	جنيه	جنيه
نقدية بالبنك والخزينة		١٩١٠٠٠
عمـــلاء ومدينـــون		٦٥٠٠٠
مخـــزون بضـــائع		١٤٠٠٠٠
رأس المـــــــال	٣٢٥٠٠٠	
أربـــاح محجـــوزة	٦٦٠٠٠	
مـــوردون ودائنـــون	٥٠٠٠٠	
	٣٩٦٠٠٠	٣٩٦٠٠٠

وفيما يلى ملخص إجمالى العمليات التى قامت بها الشركة خلال العام المنتهى فى ١٩٩٣/١٢/٣١ :

	جنيـــه
مبيعـــات نقديـــة	٣٣٥ ٠٠٠
مبيعـــات آجـــلة (إجمالى)	٧٤٠ ٠٠٠
مشـتريات آجـــلة (إجمالى)	٨٠٠ ٠٠٠
خصم مسموح به على المبيعات الأجلة	٢٠ ٠٠٠
مـــردودات مبيعـات	٢٢ ٥٠٠
مـــردودات مشتريات	١١ ٠٠٠
خصم مكتسب على المشتريات الأجلة	١٧ ٠٠٠
خصم نقـــدى مفقـــود	٥ ٠٠٠
مدفوعات للموردين والدائنين	٥٤٥ ٠٠٠
متحصلات من العملاء والمدينين	٤٨٧ ٥٠٠
أثاث وتركيبات مشتراه نقـــداً	٢٠ ٠٠٠
فوائد مستحقة ومسددة على قرض البنك	٦ ٠٠٠
مصروفات إدارية وتسويقية	[illegible]
أراضى مشـــتراه نقـــداً	٤٠ ٠٠٠
مصروفـات البيـــع والتوزيـــع	٩٨ ٠٠٠
مبانى مشتراة وتمول نصفها عن طريق قرض من البنك	٢١٠ ٠٠٠

المطلوب :

١ - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ملخص إجمالي العمليات عن سنة ١٩٩٣ .

٢ - إذا علمت أن تكلفة مخزون البضائع من واقع كشوف الجرد الفعلي في ٩٣/١٢/٣١ قد بلغت ٢٥٨٠٠٠ جنيه ، فالمطلوب هو إعداد حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية في ٩٣/١٢/٣١ .

٣ - إعداد الميزانية العمومية للشركة في ٩٣/١٢/٣١ .

التمرين الثالث :

فيما يلي أرصدة حسابات الأستاذ في ١٩٩١/١٢/٣١ لشركة السعادة لتجارة الأقمشة (المبالغ بالجنيه) مبيعات : ٩٧٠٤٨ ، مردودات مبيعات ٨٨٠ ، دعاية وإعلان ٦٨٠٠ ، مشتريات ٤٩١٢٠ ، نقل للداخل ٦٨٠ ، مصروفات عمومية ٨٠٠ ، عمولات بيعية ١٠٨٠٠ ، مصاريف نقل وإنتقال (بيعية) ٢٥٧٦ ، مهايا ومرتبات إدارية ٧٦٨٠ ، مواد ومهمات إدارية مستخدمة ٢٢٠ ، مباني ٣٨٠٠٠ ، مخصص إهلاك مباني ٨٠٠٠ ، صيانة وإصلاحات مباني ٣٨٠ ، مياه وإنارة ٢٧٦ ، مصروفات خدمية متنوعة ٨٠٨ ، أثاث وتركيبات ٥٦٦٤ ، مخصص إهلاك أثاث وتركيبات ١٦٠٢ ، موردون ٧٥٧٦ ، أوراق دفع ٨٠٤ ، عملاء ٩٧٢٦ ، أرباح محجوزة ٥٠٠٠ ، أوراق قبض ١٦٠٠ ، تأمين مقدم ٣٥٠ ، رأس المال ١٥٠٠٠٠ ، مخزون مهمات بيعية ٢٦٠ ، أراضي ٦٤٠٠ ، مخزون بضائع ١/١ : ٧٥٤٠ ، خصم نقدي مكتسب ٦٤٠ ، نقدية بالبنوك والخزينة ؟ مسموحات مشتريات ١٨٠ ، خصم نقدي مسموح به ٨٢٠ جنيه .

١ - تبلغ مصروفات الدعاية والإعلان المستحقة في نهاية السنة ولم تسدد بعد ٨٠ جنيه.

٢ - تبلغ المواد والمهمات البيعية الباقية في ٩١/١٢/٣١ مبلغ ٤٠ جنيه .

٣ - يبلغ الاهلاك السنوي للمباني ١٧٠٠ جنيه ، وللأثاث والتركيبات ٥٦٠ جنيه.

٤ - تقدر الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ٣٢٤ جنيه .

٥ - من التأمين المقدم ما يبلغ ١٥٠ جنيه يخص السنة المقبلة .

٦ - بلغ مخزون ١٩٩١/١٢/٣١ من البضائع ١٩٦٠٠ جنيه بالتكلفة طبقاً لقوائم الجرد .

المطـــلوب :

١ – إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات على ورقة عمل والتحقق من موازنته واستكماله .

٢ – إجراء التسويات اللازمة على ورقة العمل ، وتصوير حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية فى ١٩٩١/١٢/٣١ .

٣ – إجراء القيود اللازمة لتسوية الحسابات وإقفالها من واقع ورقة العمل ، وإعداد الميزانية العمومية للشركة فى ١٩٩١/١٢/٣١ .

التمـــرين الرابـــع :

(أ) من واقع البيانات التالية قم بإعداد حسابى المتاجرة والأرباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ١٩٩٠/١٢/٣١ لشركة الأزياء الحديثة . إجمالى المشتريات ٢٢٥٠٠ جنيه ، نقل للخارج ٢٥٠ جنيه ، خصم نقدى مكتسب ٤٢٥ جنيه، مسموحات مشتريات ٢٥٠ جنيه ، مخزون بضائع فى ٩٠/١٢/٣١ : ١١٥٠٠ جنيه ، دعاية وإعلان ٣٠٠ جنيه ، مخزون بضائع فى ٨٩/١٢/٣١: ١٠٠٠٠ جنيه ، إجمالى المبيعات ٣٩٢٥٠ جنيه ، ضرائب: ١٥٠٠ جنيه منها ١٠٠٠ جنيه تخص عمليات البيع والتوزيع ، مواد ومهمات مستخدمة فى عمليات البيع ١٧٥جنيه ، مسموحات مبيعات : ٥٠ جنيه ، مواد ومهمات مستخدمة فى مكاتب الإدارة ١٥٠ جنيه، عمولة وكلاء البيع ١١٧٥ جنيه ، مردودات مبيعات ٣٧٥ جنيه ، مصروفات بيعية متنوعة ٨٥٠ جنيه ، أجور ومرتبات عمال وموظفى البيع ٨٥٠٠ جنيه ، مرتبات الإدارة ١٣٠٠ جنيه ، نقل للداخل ٢٢٥ جنيه ، خصم نقدى مسموح به ٤٠٠ جنيه ، مياه وإنارة مكاتب الإدارة ٤٥٠ جنيه ، مردودات مشتريات ٥٠٠ جنيه إيجار معارض ومحلات البيع ١٩٠٠ جنيه ، إيجار مبنى الإدارة ٨٧٥ جنيه ، تأمين على مكاتب الإدارة ١٥٠ جنيه ، تأمين على معارض ومحلات البيع ١٠٠ جنيه .

(ب) قم بإعداد ورقة عمل جزئية لحساب تكلفة البضاعة المباعة بتوسيط حساب لهذا الغرض ولإجراء التسويات الآتية :

١ – الديون المشكوك فى تحصيلها ١١٥٠ جنيه .

٢ – التأمين المستحق على معارض محلات البيع ٥٠ جنيه .

٣ – أجور مدفوعة مقدماً لعمال البيع تم إحتسابها ضمن الأجور ٧٥٠ جنيه ، حدد أثر كل من هذه التسويات على كل من مجمل الربح وصافى الربح الذى توصلت إليه فى المطلوب (أ) .

الفصل العاشر

في

المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية

١ - مقدمة وخطة الفصل:

افترضنا في الفصول السابقة أن المعـاملات الآجلة للوحدة المحاسبية مع عملائها ومدينيها وكذلك مع مورديها ودائنيها كانت تقوم أصلاً على منطق اليسر وحسن النية وأهمية المحافظة على السمعة التجارية. ومعنى ذلك أن سياسة البيع الآجل للعملاء والمدينين كانت تقوم على فرض يسارهم وحسن نيتهم وجودة سمعتهم وجميعها من الضمانات الضرورية للوحدة المحاسبية حتى يمكنها التعامل معهم بالأجل وكفالة الحصول على مستحقاتها قبل عملائها ومدينيها في مواعيد استحقاقها. وعلى العكس من ذلك فإن يسر الوحدة المحاسبية وحس نيتها وجودة سمعتها من العوامل الضرورية لحصولها على تسهيلات ائتمانية من مورديها ودائنيها وضمانهم في الحصول على مستحقاتهم من الوحدة المحاسبية.

وعلى الرغم من أن اليسر والنية الحسنة والسمعة الطيبة من المعايير المتعارف عليها في مجال الأعمال، إلا أن النشاط التجاري والصناعي بصفة عامة يقتضي في كثير من الأحيان ضرورة إثبات دائنيه الوحدة المحاسبية لعملائها ومدينيها ومديونيتها لمورديها ودائنيها بمستندات قانونية لها صفات وخصائص معينة[1] وتأتي ضرورة الاثبات المستندي في مثل هذه الأحوال لعديد من الأسباب، فقد يرجع ذلك إلى طبيعة نشاط الوحدة المحاسبية، أو الظروف الاقتصادية السائدة أو البيع بالتقسيط طويل الأجل أو لغيرها من الأسباب. كما أن اتجاه الحالة الاقتصادية العامة إلى الركود والكساد وانتشار وتعدد ظاهرة الافلاس من العوامل الجوهرية في زعزعة الثقة والرغبة في ضرورة الاثبات المستندي لأي معاملات أجلة بين الوحدة المحاسبية والغير عن طريق ما يعرف بالأوراق التجارية. ولهذه المستندات بعض الأركان الأساسية التي يجب أن تكون مكتملة لكي يطلق عليها قانوناً الأوراق التجارية.

---

(١) يوصي القرآن الكريم ما يفيد ذلك . (يأيها الذين آمنوا إذا تداينتم بدين إلى أجل مسمى فاكتبوه..) آية (٢٨٢) سورة البقرة..

وبناء على ما تقدم رأينا أن يخصص هذا الفصل للتعريف بالأوراق التجارية وأنواعها، والمعالجة المحاسبية المتعلقة بها وما قد يترتب عليها من إجراءات ومشاكل.

٢ - التعريف بالأوراق التجارية وأنواعها:

الأوراق التجارية هي مجموعة وسائل السداد الورقية غير المعلقة على شرط والتي يجب أن تكون مكتملة لأركان قانونية معينة. والأوراق التجارية في ظل التشريع المصري تنطوي على ثلاثة أنواع هي: الشيك، والكمبيالة، والسند الإذني.

والشيك هو ورقة تتضمن أمراً كتابياً غير معلقاً على شرط من شخص يسمى الساحب إلى بنك يسمى المسحوب عليه بأن يدفع البنك بمجرد الاطلاع مبلغاً معيناً من النقود لشخص ثالث هو المستفيد أو لأمر المستفيد أو لحامل الأمر. ويجب أن تتوافر للشيك أركان ثلاثة على الأقل هي (١) تاريخ صدور الأمر. والذي يجب ألا يكون تاريخاً لاحقاً لتاريخ التحرير والا سرت على الشيك أحكام الكمبيالات، (٢) المبلغ، الذي يجب أن يكون مدوناً بالأرقام والحروف، (٣) وتوقيع الساحب، الذي يجب أن يتطابق مع نموذج توقيعه لدى البنك المسحوب عليه.

هذا ولا يعد الشيك ورقة تجارية إلا إذا كان تحريره مترتباً على عمل تجاري.

وتعد الكمبيالة ورقة تجارية بطبيعتها وتخضع في سحبها وضمانها وقبولها وتظهيرها لأحكام القانون التجاري حتى ولو كانت مترتبة على عمل مدني. والكمبيالة هي ورقة تتضمن أمراً من شخص (هو الساحب) إلى شخص آخر (هو المسحوب عليه) بأن يدفع مبلغاً معيناً من النقود في تاريخ محدد أو عند الطلب إلى شخص ثالث (وهو المستفيد) والذي قد يكون نفس الساحب. ويجب أن تنطوي الكمبيالة على أركان معينة حتى يكتمل شكلها القانوني. وهذه الأركان هي: تاريخ التحرير، تاريخ الاستحقاق، اسم المستفيد وعنوانه، اسم المسحوب عليه وعنوانه، المبلغ بالأرقام والحروف، مقابل الوفاء ونوعه، توقيع الساحب، توقيع المسحوب عليه، وتاريخ القبول.

أما السند الإذني فهو ورقة تحمل تعهداً كتابياً غير مشروط بمقتضاها يتعهد محرر السند بسداد مبلغ معين من النقود في تاريخ معين أو عند الطلب لإذن شخص آخر هو المستفيد. وبالتالي تكون أركان السند الإذني كالآتي:

تاريخ تحرير السند، تاريخ الاستحقاق، اسم المستفيد وعنوانه، القيمة بالأرقام والحروف، مقابل الوفاء، توقيع المسحوب عليه وعنوانه.

ويعتبر السند الإذني عملاً تجارياً إذا كان محرره تاجراً حتى لو كان تحريره عن عمل مدني، أو إذا كان تحريره مترتباً على عمل تجاري حتى إذا كان محرره غير تاجر

هذا ويطلق محاسبيا على الكمبيالات والسندات الإذنية التي تكون المنشأة هي المستفيد فيها أو التي تصدر من الغير لإذنها اصطلاح "أوراق القبض". أي تلك الأوراق التجارية التي يترتب عليها حصول المنشأة على مقبوضات نقدية بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر. أما الأوراق التي تكون فيها المنشأة هي المسحوب عليه أو المدين فيطلق عليها محاسبياً "أوراق الدفع"، أي الأوراق التجارية التي يترتب عليها قيام المنشأة بسداد مدفوعات نقدية بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر.

وأوراق القبض هي من حسابات الأصول المتداولة محددة القيمة النقدية، ومن ثم فهي مدينة بطبيعتها إذ تمثل حقوقاً مالية للمنشأة قبل الغير في صورة ديون ثابتة بأوراق تجارية، وعادة ما تحل محل الحسابات الشخصية للعملاء. أما أوراق الدفع فهي من حسابات الالتزامات قصيرة الأجل ومن ثم فهي دائنة بطبيعتها، وتمثل حقوقاً مالية للغير قبل المنشأة ثابتة بأوراق تجارية.

هذا وسوف نتناول المعالجة المحاسبية للشيكات أولاً ثم نليها بالمعالجة المحاسبية لأوراق القبض فأوراق الدفع.

٣ - المعالجة المحاسبية للشيكات:

تقوم الشيكات مقام النقدية وتتحول إلى نقدية عند الاطلاع عليها . البنك متى كان رصيد الساحب في البنك المسحوب عليه كافياً. والشيكات قد تكون صادرة من المنشأة (أي تقوم المنشأة بسحبها) للغير وفاء بالتزام عليها لهم مقابل شراء بضائع أو أصول أو خدمات. كما تسحب المنشأة شيكات لأمرها للحصول على مبالغ نقدية من حسابها في البنك لإيداعها خزينتها وفاء ببعض المصروفات النقدية أو النثرية أو وفاء بمشترياتها النقدية من البضائع والأصول. وقد تكون الشيكات واردة للمنشأة من الغير . بمعنى أن يكون الغير هو الساحب والمنشأة هي المستفيدة وذلك وفاء بالتزامات الغير قبل المنشأة مقابل مبيعات بضائع أو خدمات أو بيع أصول أو لتحصيل إيرادات

ولا تختلف المعالجة المحاسبية للشيكات الصادرة من المنشأة عن معالجة المدفوعات النقدية. فإذا اشترت المنشأة بضاعة وسحبت شيكاً على حسابها الجاري في البنك سداداً للقيمة فإن حساب مخزون البضائع أو حساب مشتريات البضائع يجعل مديناً ويجعل حساب النقدية حـ/ جاري بالبنك كذا دائناً بالقيمة. ويؤدي ذلك إلى نقص النقدية بالبنك (وهي من حسابات الأصول) بالقيمة مقابل زيادة مخزون البضاعة أو مشتريات البضاعة (وهي من الأصول إلى أن تتحول إلى تكلفة بضاعة مباعة) بالقيمة. وإذا اشترت المنشأة احدى الآلات مقابل سداد القيمة بشيك فإن حساب الآلات يجعل مديناً (زيادة الأصول) مقابل جعل حساب النقدية بالبنك كذا دائناً (نقص أصول). أما إذا سحبت المنشأة شيكاً لأمرها لإيداع الحصيلة خزينتها فإن حساب النقدية بالخزينة يجعل مديناً مقابل جعل حساب النقدية بالبنك كذا دائناً.

ويتم اثبات هذه العمليات في دفتر اليومية العامة في المنشآت الصغيرة. أما في المنشآت الكبيرة فإن تفاصيل هذه العمليات عادة ما يتم اثباتها في دفتر يومية مساعد يطلق عليه "يومية المدفوعات" كما سيرد تفصيلاً في الدراسة اللاحقة. ويقتصر الاثبات في اليومية العامة على الاجماليات الشهرية لهذا الدفتر المساعد.

وعندما تحصل المنشأة على شيكات من الغير فإنها عادة ما تقوم بإيداعها في حسابها في البنك للتحصيل إذا كان لها حساباً جارياً في أحد البنوك أو أنها تقوم بتحصيلها من البنك المسحوب عليه لإيداعها خزينتها نقداً في حالة عدم وجود حساب جاري لها في أحد البنوك، كما قد تقوم بتظهيرها للغير وفاء بالتزاماتها قبل الغير. وفي الحالة الأولى يجعل حساب النقدية بالبنك مديناً وحساب الساحب (العميل مثلاً) أو الحساب المتسبب في حصول المنشأة على الشيك كالمبيعات أو الأصول دائماً.

وعند الحصول على الشيك وايداعه في البنك للتحصيل، ويكون مستند القيد في هذه الحالة هو حافظة ايداع الشيك أو الشيكات في البنك. وتقوم بعض المنشآت بتوسيط حساب الشيكات تحت التحصيل عند ايداع الشيكات الواردة في البنك للتحصيل إلى أن يرد إشعار البنك باضافة القيمة لحسابها الجاري لديه فتقوم باقفال الحساب الوسيط في حساب النقدية في البنك. وتكون القيود في هذه الحالة كالآتي:

١ – عند استلام الشيك أو الشيكات وعند ايداعها بالبنك للتحصيل:

فإذا قامت المنشأة ببيع بضاعة أو أي أصول أخرى بشيكات، أو إذا قامت باستلام شيكات من عملائها سداداً لرصيد حسابهم يكون القيد كالآتي (المبالغ افتراضية):

٤٢٠٠٠ من حـ/ الشيكات تحت التحصيل

٤٢٠٠٠ إلىحـ/ المبيعات أو العملاء أو الأصول

ايداع الشيكات رقم..... بتاريخ... بحسابنا

الجاري رقم.... .... ببنك ..... للتحصيل.

---

٢ – عند ورود اشعار البنك بتحصيل القيمة واضافتها لحساب المنشأة في بنك الدلتا مثلاً يكون القيد في دفاتر المنشأة كالآتي:

٤٢٠٠٠ من حـ/ النقدية ببنك الدلتا

٤٢٠٠٠ إلىحـ/ الشيكات تحت التحصيل

تحصيل قيمة الشيكات ... بأرقام ... اشعار البنك .....

وإذا ما رفض الشيك لأي سبب من الأسباب فإنه يترتب على ذلك ضرورة جعل حساب الساحب مديناً وحساب النقدية بالبنك في حالة عدم توسيط حـ/ الشيكات تحت التحصيل، أو حساب الشيكات تحت التحصيل في حالة توسيطه دائناً.

وإذا لم يكن للمنشأة حساباً جارياً بأحد البنوك وقامت بتحصيل الشيك أو الشيكات من البنك المسحوب عليه لايداع القيمة خزينتها فإن القيود تكون كالآتي:

١ – عند استلام الشيك.

٤٢٠٠٠ من حـ/ الشيكات تحت التحصيل

٤٢٠٠٠ إلىحـ/ المبيعات أو العملاء أو الأصول

---

٢ – عند تحصيل القيمة:

٤٢٠٠٠ من حـ/ النقدية بالخزينة

٤٢٠٠٠ إلى حـ/ الشيكات تحت التحصيل

وإذا قامت المنشأة بتظهير الشيك للغير وفاء بالتزاماتها قبله بدلاً من ايداعه بالبنك للتحصيل أو بدلاً من تحصيل القيمة لايداعها الخزينة، فإن القيد الثاني في الحالتين السابقتين يصبح كالآتي:

٣ – عند تظهير الشيك للغير (موردين أو دائنين مثلاً)

٤٢٠٠٠ من حـ/ الموردين أو الدائنين

٤٢٠٠٠ إلى حـ/ الشيكات تحت التحصيل

هذا وعادة ما يتم إجراء هذه القيود في المنشأة الصغيرة في دفتر اليومية العامة، أما في المنشآت الكبيرة فإن حركة الشيكات الواردة يتم إثباتهاتفصيلاً في يومية المقبوضات ويقتصر الإثبات في اليومية العامة على الاجماليات الشهرية لها، ولن نتعرض هنا لتفاصيل هذه الأمور وإجراءاتها المحاسبية التي سيرد شرحها في مراحل دراسية أخرى.

أما الشيكات الصادرة، أي تلك التي تقوم المنشأة بتحريرها لحساب الغير سحباً على رصيد حسابها ببنك أو بنوك معينة – فإنها عادة ما يتم إثباتها في الدفاتر باعتبارها مؤدية إلى نقص رصيد النقدية في البنك وقت إصدارها. فإذا أصدرت المنشأة شيكاً لأمر مورد بمبلغ ١٧٩٠٠ جنيه سداداً لثمن مشترياتها منه، فيكون القيد على النحو التالي:

١٧٩٠٠ من حـ/ الموردين

١٧٩٠٠ إلى حـ/ النقدية بالبنك (كذا) شيك

رقم ... على بنك .... بتاريخ ....

وعادة ما يتم قيد الشيكات الصادرة في دفتر بياني يخصص لهذا الغرض كما يتم قيدها محاسبياً في المنشآت الصغيرة في اليومية العامة. وفي المنشآت الكبيرة في يومية المدفوعات بصفة تفصيلية، وفي اليومية العامة

بصفة دورية إجمالية ولن نتعرض لتفاصيلها أيضاً ونتركها لمراحل دراسية أخرى.

٤ - المعالجة المحاسبية لأوراق القبض:

تعتبر أوراق القبض ظاهرة طبيعية في المنشآت والشركات التي تمارس نشاط البيع بالتقسيط وتلك التي تكون فيها فترة الائتمان الممنوحة لعملائها طويلة، وتفضل أوراق القبض على الحسابات الشخصية المفتوحة للعملاء في مثل هذه الأحوال وغيرها لأنها تمثل مستنداً كتابياً له ميزات قانونية في اثبات الدين من ناحية، كما أنها قابلة للتحويل إلى نقدية عن طريق الخصم أو القطع في البنوك من ناحية ثانية، كما يترتب على بعضها اكتساب المنشأة لفوائد دائنة من ناحية ثالثة. وعادة ما ترتبط أوراق القبض بسياسة البيع الآجل. وتنطوي أوراق القبض في مصر على الكمبيالات والسندات الإذنية التي تكون المنشأة هي المستفيدة فيها. وقد تحصل المنشأة على أوراق القبض عند قيام عملية البيع الآجل، أو قد تحصل عليها من العملاء سداداً لأرصدتهم الشخصية المدينة لديها.

فإذا افترضنا مثلاً أن شركة الشروق باعت بضاعة بمبلغ ١٩٧٠٠ جنيه في ١٩٩٥/١/٣١ مقابل سحب كمبيالة على العميل عبدالله هلال في نفس التاريخ والذي قام بقبولها وتستحق السداد في ١٩٩٥/٤/١، كما حصلت في ٢/٢ على سند إذني محرر بمعرفة العميل محمود مراد بمبلغ ١٤٩٠٠ جنيه يستحق بعد شهرين سداداً لرصيد حسابه المدين لدى المنشأة فإن القيود تكون كالآتي:

١٩٧٠٠ من حـ/ أوراق القبض ١٩٩٥/١/٣١
١٩٧٠٠ إلى حـ/ المبيعات
كمبيالة رقم ... بتاريخ ١/٣١ تستحق في ٤/١ مسحوبة على العميل عبدالله هلال سداد لفاتورتنا رقم... بتاريخ ١٩٩٥/١/٣١

١٤٩٠٠ من حـ/ أوراق القبض ١٩٩٥/٢/٢
١٤٩٠٠ إلى حـ/ العملاء - حـ/ محمود مراد
سند إذني رقم ... بتاريخ ٢/٢ يستحق في ٤/٢ صادر من العميل سداداً لرصيد حسابه لدينا.

هذا ويمكن توسيط حساب العملاء في كل الأحوال. ففي حالة كمبيالة عبدالله هلال كان من الممكن اثبات عملية البيع بجعل حساب العميل مديناً وحساب المبيعات دائناً، ثم اثبات الحصول على الكمبيالة بجعل حـ/ أوراق القبض مديناً وحساب العميل دائناً. والواقع أنه يفضل توسيط حساب العملاء في شأن الحصول على أوراق القبض كوسيلة للاثبات الدفتري لمقابل الوفاء.

وتجرى هذه القيود عادة في اليومية العامة في المنشأة الصغيرة التي لا تمسك يومية مساعدة لأوراق القبض بينما تثبت تفاصيلها في المنشآت الكبيرة في هذه اليومية المساعدة كما سيرد في مرحلة تالية من الدراسة.

٤ - (أ) المعالجة المحاسبية للتصرف في أوراق القبض:

وعندما تحصل المنشأة على أوراق القبض فهي تستطيع أن تتخذ في شأنها أي من الاجراءات التالية: (١) الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق وتحصيلها، (٢) إيداعها في البنك لتحصيلها في تاريخ الاستحقاق لحساب المنشأة، (٣) خصمها لدى أحد البنوك والحصول على قيمتها نقداً، (٤) تظهيرها للغير وفاءً بالتزاماتها قبله، (٥) ايداعها بأحد البنوك كضمان للحصول على قرض.

١ - وإذا ما احتفظت المنشأة بأوراق القبض حتى تاريخ الاستحقاق وقامت بتحصيلها فعلاً فإن قيد التحصيل يكون كالآتي:

١٩٧٠٠ من حـ/ النقدية (بالصندوق أو البنك) ١٩٩٥/٤/١

١٩٧٠٠ إلى حـ/ أوراق القبض

تحصيل الكمبيالة المسحوبة على العميل عبدالله هلال

---

٢ - أما إذا أودعت المنشأة الأوراق بالبنك للتحصيل لحسابها في تاريخ الاستحقاق فإن القيود تكون كالآتي:

- عند ايداع الورقة بالبنك للتحصيل:

١٤٩٠٠ من حـ/ أوراق القبض برسم التحصيل ١٩٩٥/٢/٣

١٤٩٠٠ إلى حـ/ أوراق القبض

ايداع السند الإذني الصادر من محمود مراد بالبنك للتحصيل

وعادة ما يحصل البنك في هذه الحالة على عمولة مقابل قيامه بتحصيل الورقة نيابة عن المنشأة يطلق عليها من وجهة نظر المنشأة مصاريف تحصيل أوراق القبض. فإذا قام البنك بتحصيل السند الإذني في تاريخ الاستحقاق واضاف قيمتها لحساب المنشأة لديه بعد خصم مصاريف تحصيل قدرها خمسة جنيهات مثلاً، فإن القيد يكون كالآتي:

- عند التحصيل:

من مذكورين ١٩٩٥/٤/٢

١٤٨٩٥ حـ/ النقدية بالبنك

٥ حـ/ مصاريف تحصيل أوراق القبض

١٤٩٠٠ إلى حـ/ أوراق القبض

تحصيل السند الإذني الصادر من محمود مزاد

اشعار اضافة رقم... بتاريخ ١٩٩٥/٤/٢

---

٣ - وإذا ما قامت المنشأة بخصم أو قطع أوراق القبض للحصول على قيمتها نقداً في الحال أو في أي تاريخ سابق لتاريخ الاستحقاق لحاجاتها النقدية مثلاً، فإن البنك في هذه الحالة يقوم بخصم الورقة طبقاً لأسعار الفائدة السائدة في السوق للاقراض عند قيام العملية. ويرتبط قبول البنك لخصم أوراق القبض التي تقدمها بالسمعة التجارية والمركز المالي لكل من المسحوب عليه أو المدين والمستفيد معاً.

ويترتب على خصم (أو قطع) الأوراق التجارية انتقال ملكيتها للبنك مع بقاء المنشأة مسئولة تضامنياً مع المدين بقيمة الورقة قبل البنك حتى يتم التحصيل.

فإذا افترضنا أن شركة الشروق قد قامت بخصم الكمبيالة المسحوبة على عبدالله هلال لدى بنك الاسكندرية بسعر خصم قدره ١٢٪ سنوياً فإن قيد اثبات خصم الورقة لدى البنك في دفاتر المنشأة يكون كالآتي:

من مذكورين

١٩١٠٩ حـ/ النقدية (بالصندوق أو البنك)

٥٩١ حـ/ مصاريف خصم (قطع) أوراق القبض

١٩٧٠٠ إلى حـ/ أوراق القبض

اثبات خصم الكمبيالة بمصاريف خصم لمدة ثلاث شهور.

$$19700 \times \frac{12}{100} \times \frac{3}{12} = 591$$ جنيه

---

٤ - أما إذا قامت المنشأة بتظهير الورقة للغير سداداً لإلتزام عليها، كأن تقوم بتظهيرها لأحد الموردين أو الدائنين، فإن ملكية الورقة تنتقل للمظهر إليه مع بقاء مسئولية المنشأة تضامنياً مع المسحوب عليه أو المدين قبل المظهر إليه حتى يتم سداد قيمة الورقة. فإذا افترضنا أن شركة الشروق قد قامت بتحويل السند الإذني الذي حرره العميل محمود مراد إلى المورد سعيد عبدالجواد سداداً لرصيد حسابه الدائن في دفاتر المنشأة فإن القيد يكون كالآتي:

١٤٩٠٠ من حـ/ الموردين - سعيد عبدالجواد

١٤٩٠٠ إلى حـ/ أوراق القبض

---

٥ - وإذا قامت المنشأة بتقديم أوراق القبض إلى أحد البنوك كضمان لحصولها على قرض أو تسهيلات ائتمانية من البنك، فيلزم في هذه الحالة أن تكون الأوراق المقدمة كضمان من الدرجة الأولى من حيث يسار وسمعة المدين ولا يتجاوز تاريخ استحقاقها ستة أشهر. ولا يقوم البنك باقراض قيمة الورقة بالكامل. وتختلف حدود القيمة السلفية للورقة من بنك إلى آخر ومن عميل (للبنك) إلى آخر، وهي عادة ما تتراوح بين ٧٠٪ و ٩٠٪ من قيمة الورقة. هذا وعادة ما يقوم البنك بتحصيل الأوراق المودعه لديه كضمان لحساب المنشأة مقابل تقاضي عمولة التحصيل المناسبة كما يتقاضى البنك فوائداً على القرض أو التسهيلات الائتمانية الممنوحة للمنشأة بضمان الأوراق عن مدة القرض أو التسهيلات. فإذا افترضنا مثلا أن شركة الأضواء لتجارة الأدوات الكهربائية قد قامت بإيداع كمبيالة قيمتها ٨٠٠٠٠ جنيه مسحوبة على محلات عبدالعال بتاريخ ١٩٩٥/٨/١٠ وتستحق السداد في ١٩٩٥/١٢/١ لدى البنك الأهلي ضماناً لتسهيلات

ائتمانية في حدود ٥٠٠٠٠ جنيه، بسعر فائدة سنوية قدره ١٢٪، وبفرض أن البنك قد قام بتحصيل الكمبيالة في تاريخ الاستحقاق مقابل مصاريف تحصيل قدرها ١٢٥ جنيهاً، فإن القيود تكون كالآتي: -

- عند تقديم الكمبيالة كضمان:

٨٠٠٠٠ من حـ/ أوراق القبض برسم التأمين ١٩٩٥/٨/١
٨٠٠٠٠ إلى حـ/ أوراق القبض

- عند حصول المنشأة على القرض وإيداعه في حسابها الجاري لدى البنك:

٥٠٠٠٠ من حـ/ النقدية-حـ/ جاري بالبنك الأهلي المصري ٨/١
٥٠٠٠٠ إلى حـ/ القروض الدائنة-قرض البنك الأهلي المصري

هذا وقد يمنح البنك تسهيلات ائتمانية للمنشأة في حدود المبلغ تمكنها من السحب على حسابها الجاري على المكشوف خلال الفترة حتى تاريخ الاستحقاق في حدود القيمة المصرح بها. وفي هذه الحالة لا يستدعي الأمر قيام المنشأة بإثبات القيد السابق ويكون رصيد حسابها الجاري في البنك دائناً (أي من الالتزامات) بدلاً من كونه مديناً عندما تقوم بسحب الشيكات عليه.وفي هذه الحالة تتحمل المنشأة الفوائد على مقدار المتوسط المرجح زمنياً لهذا الرصيد الدائن خلال فترة التسهيلات.

وفي حالة القرض، وعند قيام البنك بتحصيل قيمة الكمبيالة واستيفاء قيمة القرض والفوائد ومصاريف التحصيل وإضافة الباقي إلى الحساب الجاري للمنشأة يجرى القيد التالي:

من مذكورين

٥٠٠٠٠	حـ/ القروض الدائنـة-قـرض البنـك الأهلـي المصـري ١٩٩٥/١٢/١
٢٠٠٠	حـ/ الفوائد المدينة
١٢٥	حـ/ مصاريف تحصيل أوراق القبض
٢٧٨٧٥	حـ/ النقدية-جاري البنك الأهلي المصري
٨٠٠٠٠	إلى حـ/ أوراق القبض برسم التأمين

تحصيل قيمة الكمبيالة المودعة في البنك كضمان للقرض

وسداد الفوائد على القرض ومقدارها

$$٥٠٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٤}{١٢} = ٢٠٠٠ \text{ جنيه}$$

وسداد مصاريف التحصيل والقرض وايداع الباقي في الحساب الجاري

وفي حالة التسهيلات الائتمانية، وبفرض أن البنك قد فتح تسهيلات في حدود ٥٠٠٠٠ جنيه بضمان الورقة خلال ثلاثة أشهر بسعر فائدة ١٢٪، وبفرض أن الشركة استفادت بهذه التسهيلات كالآتي: ٢٠٠٠٠ في ٨/١، ٢٠٠٠٠ في ٩/١، ١٠٠٠٠ في ١٠/١، وقد قام البنك بتحصيل الكمبيالة في ١٢/١ تاريخ الاستحقاق، فإن حساب الفوائد يكون كالآتي:

على ٢٠٠٠٠ لمدة أربعة أشهر =

$$٢٠٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٤}{١٢} = ٨٠٠ \text{ جنيه}$$

على ٢٠٠٠٠ لمدة ثلاثة شهور =

$$٢٠٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢} = ٦٠٠ \text{ جنيه}$$

على ١٠٠٠٠ لمدة شهرين =

$$١٠٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢}{١٢} = ٢٠٠ \text{ جنيه}$$

المجموع ١٦٠٠ جنيه

ويكون قيد الترحيل كالآتي:

من مذكورين

٧٨٢٧٥ حـ/ النقدية-جاري بابنك الأهلي المصري ٩٥/١٢/١

١٦٠٠ حـ/ الفوائد المدينة

١٢٥ حـ/ مصاريف تحصيل أوراق القبض

٨٠،٠٠٠ إلى حـ/ أوراق القبض برسم التأمين

ويترتب على ذلك أن يصبح رصيد الحساب الجاري مديناً بمبلغ ٢٨٢٧٥ جنيه بدلاً من كونه دائناً (مكشوفاً) بمبلغ ٥٠٠٠٠.

٤ - (ب) تحصيل أوراق القبض قبل موعد الاستحقاق ورفضها وتجديدها في حالة التوقف عن السداد:

افترضنا في الحالات الخمس السابقة أن أوراق القبض يتم تحصيلها في موعد استحقاقها بالضبط، الأمر الذي يستلزم أن يكون المدين أو المسحوب عليه موسراً وقادراً وحسن النية في ذلك التاريخ. وبالتالي فاثبات التحصيل كان يظهر في دفاتر المنشأة إذا ما احتفظت بأوراق القبض لديها لتحصيلها أو إذا ما أرسلتها للبنك للتحصيل بالنيابة عنها أو إذا ما اقترضت بضمانها من البنك. أما في حالة خصم الورقة (أو قطعها) في البنك، أو تظهيرها للغير فإن عملية السداد في تاريخ الاستحقاق لا تظهر في دفاتر المنشأة وإنما تظهر في دفاتر من انتقلت ملكية الورقة إليه.

وقد يرغب المدين أو المسحوب عليه ورقة القبض في بعض الأحوال أن يقوم بسداد قيمة الورقة قبل موعد استحقاقها مقابل حصوله على ما يسمى بخصم تعجيل الدفع. ويمثل هذا الخصم قيمة الفوائد المستحقة على مبلغ الورقة من تاريخ السداد المبكر حتى تاريخ الاستحقاق وهي تماثل في طبيعتها مصاريف الخصم (أو القطع) لدى البنك بسعر الفائدة الذي يتفق عليه المدين مع المستفيد التي تقع الورقة في حيازته وملكيته. فإذا كانت منشأة النجاح قد حصلت على سند إذني من دار الشروق بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه يستحق بعد شهرين واتفق الطرفان على أن تسدد دار الشروق قيمة السند قبل موعد استحقاق بشهر مقابل الحصول على خصم بواقع ٤٪ فإن قيد السداد كالآتي:

	من مذكورين
٧٦٨٠	حـ/ النقدية (بالصندوق أو البنك)
٣٢٠	حـ/ مصاريف خصم تعجيل الدفع
٨٠٠٠	إلى حـ/ أوراق القبض (إذا كانت الورقة في حيازة المنشأة) أو إلى حـ/ أوراق القبض برسم التحصيل (إذا كانت الورقة مودعة في البنك للتحصيل)، أو إلى حـ/ أوراق القبض برسم التأمين.

ذلك مع مراعاة اثبات مصاريف التحصيل في حالة قيام البنك بتحصيل الورقة واثبات الفوائد المدينة في حالة ايداع الورقة برسم التأمين.

أما إذا توقف المسحوب عليه أو المدين عن سداد قيمة ورقة القبض في تاريخ الاستحقاق، فإنه يصبح من الواجب على من تقع الورقة في حيازته اتخاذ الاجراءات القانونية اللازمة لحماية حقوق الأصيل المستفيد منها، ويتم ذلك باثبات امتناع المدين عن السداد بعمل بروتستو عدم الدفع في قلم المحضرين في المحكمة التجارية التي يقع في دائرتها محل المدين في المواعيد القانونية المحددة. وبالتالي فإن عمل البروتستو يقع على عاتق الساحب أو المستفيد الأول في حالة احتفاظه بالورقة للتحصيل. ويقع على عاتق البنك لحساب المستفيد الأول إذا كانت الورقة مودعة لديه للتحصيل ويتقاضى البنك كل ما يتحمله من مصاريف لعمل البروتستو بالخصم على حساب المستفيد لديه. ويقع على عاتق البنك ضماناً لحقوقه إذا كانت الورقة مودعة لديه برسم التأمين أو إذا كانت مخصومة (مقطوعة) لديه ثم يحمل حساب الساحب أو المستفيد المودع أو الخاصم لديه بقيمة الورقة مضافاً إليها مصاريف البروتستو. أما إذا كانت الورقة تم تظهيرها للغير فيقع على عاتق هذا الغير الذي تقع في حيازته الورقة القيام بإجراءات البروتستو ثم يحمل المحول منه الورقة بقيمتها مضافاً إليها المصاريف. وفي كل الأحوال الخمس السابقة يلزم أن تقوم المنشأة الساحبة للورقة أو المستفيدة الأولى منها باثبات توقف المدين عن السداد بجعل حسابه لديها مديناً مقابل قيمة الورقة ومصاريف البروتستو بصرف النظر عن من قام بسدادها. ويكون الطرف الدائن للقيد متلائماً مع كل حالة. فإذا افترضنا مثلاً أن شركة النهضة قد قامت بسحب الكمبيالات التالية على بعض عملائها في ١٩٩٦/٤/١ وتصرفت فيها كالتالي:

رقم الكمبيالة	المبلغ	المسحوب عليه	تاريخ الاستحقاق	التصـــــــرف
١	٨٠٠٠	عبدالسميع	١٩٩٦/٥/١	احتفظت بها للتحصيل
٢	٥٠٠٠	عبدالستار	١٩٩٦/٦/١	أودعت في البنك للتحصيل
٣	٧٥٠٠	عبدالغفار	١٩٩٦/٧/١	خصمت في البنك
٤	١٠٠٠٠	عبدالواحد	١٩٩٦/٨/١	حولت للمورد حسنين
٥	٤٠٠٠٠	عبدالموجود	١٩٩٦/١٠/١	أودعت في البنك ضماناً للتسهيلات

وبفرض أن جميع هؤلاء العملاء قد توقفوا عن السداد، وبلغت مصاريف البروتستو على الكمبيالات الخمس على التوالي ٢٠ جنيه، ٢٢ جنيه، ١٨ جنيه، ٢٥ جنيه، ٥٠ جنيه، فإن اثبات التوقف في دفاتر منشأة السعادة يكون كالآتي:

٢٠ من حـ/ مصاريف البروتستو ١٩٩٦/٥/١

٢٠ إلى حـ/ النقدية بالصندوق

اثبات سداد مصاريف البروتستو على كمبيالة عبدالسميع

٨٠٢٠ من حـ/ العميل عبدالسميع ١٩٩٦/٥/١

إلى مذكورين

٨٠٠٠ حـ/ أوراق القبض

٢٠ حـ/ مصاريف البروتستو

٥٠٢٢ من حـ/ العميل عبدالستار ١٩٩٦/٦/١

إلى مذكورين

٥٠٠٠ حـ/ أوراق القبض برسم التحصيل

٢٢ حـ/ النقدية-بالبنك الجاري

اثبات توقف عبدالستار عن سداد الكمبيالة المودعة في البنك للتحصيل وتحميله بمصاريف البروتستو

٧٥١٨ من حـ/ العميل عبدالغفار ١٩٩٦/٧/١

٧٥١٨ إلىحـ/ البنك-جاري

اثبات توقف عبدالغفار عن سداد الكمبيالة المخصومة وتحميله بمصاريف البروتستو

١٠٠٢٥ من حـ/ العميل عبدالواحد ١٩٩٦/٨/١

١٠٠٢٥ إلىحـ/ المورد حسنين

اثبات توقف عبدالواحد عن سداد الكمبيالة المحولة للمورد حسنين وتحميله بمصاريف البروتستو الذي حملنا بها حسنين

٤٠٠٥٠ من حـ/ العميل عبدالموجود ١٩٩٦/١٠/١

إلى مذكورين

٤٠٠٠٠ حـ/ أوراق القبض برسم التأمين

٥٠ حـ/ النقدية - بالبنك الجاري

اثبات توقف عبدالموجود وتحميله بمصاريف البروتستو التي حملنا بها البنك

ويترتب على توقف المسحوب عليه أو المدين عن سداد الأوراق التجارية اما اعلان افلاسه أو الاتفاق مع الساحب أو المستفيد بتجديد الورقة ومد أجل استحقاقها بقيمة اجمالي الدين والمصاريف مضافاً إليها فوائد التأخير عن مدة التجديد، أو السداد الجزئي لقيمة الدين وتجديد الورقة بما يتبقى والفوائد

التي تستحق عليه. وسوف نتناول المعالجة المحاسبية لحالة الافلاس أولاً ثم نليه بحالة التجديد الكلي أو الجزئي.

ويترتب على اعلان افلاس المدين استحقاق جميع ديونه، قيام المحكمة التجارية بتعيين مصفي لتصفية أعمال المفلس وأصوله، وتوزيع حصيلة التصفية على الدائنين إذا كان المفلس معسراً أو سداد ديونه إذا كان المفلس موسراً. ومعنى اعسار المفلس عدم كفاية حصيلة التصفية لسداد ديونه بالكامل، وفي هذه الحالة توزع حصيلة التصفية على الدائنين طبقاً لأولويات معينة ثم بالنسبة والتناسب. فإذا افترضنا مثلاً اعلان افلاس عبدالسميع ووجد أنه معسراً، وحدد المصفي نسبة استيفاء الديون بنسبة ٦٠٪، وسدد للدائنين على هذا الأساس، فإن القيد في دفاتر شركة النهضة يكون كالآتي:

	من مذكورين	
٤٨١٢	حـ/ النقدية-بالبنك أو الصندوق	
٣٢٠٨	حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها (أو حـ/ الديون المعدومة ثم تقفل في المخصص)	
	إلى حـ/ العميل عبدالسميع	٨٠٢٠
	اثبات افلاس عبدالسميع وحصولنا على ٦٠٪ من أصل الكمبيالة والمصاريف	

أما إذا كان المفلس موسراً فإن هذا يعني أن حصيلة التصفية تكفي أو تزيد عن سداد جميع الدائنين بكامل الدين. فإذا افترضنا مثلاً أن العميل عبدالواحد قد أعلن افلاسه وكان موسراً فإن شركة النهضة، عندما يتم التوقف عن سداد الكمبيالة المحولة للمورد حسنين، تقوم هي بسداد المستحق للمورد بجعل حسابه مديناً وحساب النقدية دائناً، ثم عندما يقوم المصفي بسداد مستحقاتها قبل عبدالواحد تجعل حساب النقدية مديناً وحساب العميل عبدالواحد دائناً.

وإذا اتفق أطراف الورقة التجارية على تجديدها ومد أجل الاستحقاق وعدم اعلان افلاس المدين فإن عملية التجديد قد تنصب على كامل الدين والفوائد أو على جزء منه. فإذا افترضنا مثلاً أن شركة النهضة قد اتفقت مع عبدالستار على تجديد الكمبيالة بمقدار المستحق عليه لمدة ثلاثة أشهر تنتهي في ١٩٩٦/٩/١ بسعر فائدة ١٢٪ سنوياً فإن قيد التجديد يكون مماثلاً لقيد سحب

كمبيالة جديدة بجملة المستحق مضافاً إليه فوائد مع ضرورة اثبات الفوائد الدائنة. وذلك مع مراعاة أن الكمبيالة القديمة يتم إلغائها نتيجة اثبات قيد التوقف عن السداد الوارد بعاليه. ويكون قيد اثبات الكمبيالة الجديدة كالآتي:

٥١٧٢،٦٦ من حـ/ أوراق القبض ١٩٩٦/٦/١

إلى مذكورين

٥٠٢٢،٠ حـ/ العميل عبدالستار

١٥٠،٦٦ حـ/ الفوائد الدائنة-فوائد تجديد كمبيالات

اثبات تجديد كمبيالة عبدالستار بالأصل ومصاريف البروتستو وفوائد تجديد.

$$٥٠٢٢ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢} = ١٥٠،٦٦ \text{ جنيه}$$

ولا يختلف التجديد الجزئي عن التجديد الكلي إلا فيما يختص بالمبلغ النقدي والذي يجعل به حساب النقدية مديناً بدلاً من حساب أوراق القبض، كما أن فوائد التجديد تحسب على ما تبقى بعد ذلك من رصيد مدين في حساب العميل وتضاف لهذا الرصيد لتتحدد قيمة الكمبيالة الجديدة.

٥ - المعالجة المحاسبية لأوراق الدفع:

تنطوي أوراق الدفع على الكمبيالات المسحوبة على المنشأة بمعرفة دائنيها أو السندات الإذنية التي تحررها المنشأة لحساب هؤلاء. ولأوراق الدفع دائنة بطبيعتها حيث تمثل احلال الالتزامات الشخصية للمنشأة قبل الغير بالتزامات ثابتة بموجب أوراق تجارية كما سبق وذكرنا. وعندما تقبل المنشأة ورقة دفع مسحوبة عليها أو تحرر سنداً إذنياً لحساب الغير فإن الطرف الدائن من القيد يكون حـ/ أوراق الدفع. أما الطرف المدين فقد يختلف طبقاً للسبب في خلق الورقة. فقد يكون المشتريات أو مخزون البضائع إذا تم سحبها أو اصدارها عند الشراء/ أو قد يكون الطرف المدين فيها أي أصل من الأصول التي يتم الوفاء بقيمتها مقابل أوراق دفع إلا أنه جرت العادة أن يخصص حساب أوراق الدفع للأوراق التجارية التي تتجاوز مدتها سنة والتي عادة ماترتبط بعمليات شراء البضائع. ولنفرض مثلاً شركة الأضواء لتجارة الأجهزة الكهربائية قد قامت في ١٩٩٠/٢/١ بالعمليات التالية: (١) اشترت أدوات

كهربائية لأغراض الاتجار فيها من المحلات العامة للكهرباء بمبلغ ٤٣٥٠ جنيهاً سددت منها نقداً ١٣٥٠ جنيهاً وحررت بالباقي سنداً إذنياً يستحق بعد شهر، (٢) قبلت كمبيالة مسحوبة بمعرفة المورد هلال سداداً لرصيد حسابه البالغ ٢٣٤٠ جنيهاً يستحق بعد شهرين. وتكون القيود اللازمة لاثبات هذه العمليات في دفاتر شركة الأضواء كالآتي:

٤٣٥٠ من حـ/ المشتريات أو مخزون البضاعة ١٩٩٠/٢/١

إلى مذكورين

١٣٥٠ حـ/ النقدية - بالبنك أو الصندوق

٣٠٠٠ حـ/ أوراق الدفع

اثبات شراء بضاعة واصدار سند إذني سداداً لجزء من القيمة بمبلغ ٣٠٠٠ يستحق بعد شهر

٢٣٤٠ من حـ/ الموردين-المورد هلال

٢٣٤٠ إلى حـ/ أوراق الدفع

قبولنا الكمبيالة المسحوبة علينا سداداً لرصيد حساب المورد وتستحق بعد شهرين

وإذا توقفت المنشأة عن سداد أوراق الدفع في مواعيد الاستحقاق فإنها تتحمل مصاريف البروتستو وتكون عرضة لاشهار افلاسها ما لم تقم بالوفاء أو الاتفاق مع الدائن على تجديد الورقة. فإذا افترضنا مثلاً أن شركة الأضواء توقفت عن دفع قيمة السند الإذني المستحق عليها في ١٩٩٠/٣/١ للمحلات العامة وقامت الأخيرة بتحرير البروتستو والبالغ مصاريفه ٧ جنيه، ثم اتفق الطرفان على تجديد السند بقيمة الأصل والمصاريف مضافاً إليها فائدة بواقع ١٢٪ سنوياً لمدة شهرين فإن قيود التوقف والتجديد تكون في دفاتر شركة الأضواء كالآتي:

من مذكورين

٣٠٠٠ حـ/ أوراق الدفع

٧ حـ/ المصاريف القضائية

٣٠٠٧ إلى حـ/ الموردين - المحلات العامة للكهرباء

اثبات توقفنا عن سداد السند الإذني المستحق في ٣/١ وتحملنا لمصاريف البروتستو

٦٠,١٤ من حـ/ الفوائد المدينة - فوائد تجديد أوراق الدفع ١/٣

٦٠,١٤ إلى حـ/ الموردين - المحلات العامة للكهرباء

تحملنا لفوائد تجديد السند لمدة شهرين بواقع ١٢٪

٣٠٠٧ × ١٢/١٠٠ × ٢/١٢ = ٦٠,١٤ جنيه

٣٠٦٧,١٤ من حـ/ الموردين-المحلات العامة ١/٣

٣٠٦٧,١٤ إلى حـ/ أوراق الدفع

تجديد السند الإذني بالرصيد المستحق علينا للمحلات العامة

بتاريخ استحقاق ١/٥/٩٠

أما إذا تم اعلان افلاس المنشأة فإن سداد رصيد الدائنين يتم بمعرفة المصفي طبقاً لحالة يسارها أو اعسارها بعد تحقق حصيلة التصفية، وهو موضوع نتناوله تفصيلاً في دراستنا المتقدمة للمحاسبة.

هذا ويراعى أن أوراق الدفع من وجهة نظر المحرر أو المسحوب عليه القابل المدين هي أوراق قبض من وجهة نظر الساحب أو المستفيد أو المحول إليه الورقة. وبالتالي فإن قيام المستفيد من أوراق الدفع بتحويلها للغير أو بإيداعها في البنك للتحصيل أو بخصمها في البنك أو ايداعها في البنك برسم التأمين لا تؤثر في حسابات المدين القابل للكمبيالة أو محرر السند، والتي تعتبر هذه الأوراق من وجهة نظره بمثابة أوراق دفع كما يتضح من المثال العام التالي.

٦ - الكمبيالة الصورية:

هي ورقة تجارية مسحوبة من شخص على آخر دون أن يكون لها مقابل وفاء حقيقي، بمعنى أن المسحوب عليه لا يكون مديناً للساحب، وانما يتفق الطرفان على سحبها وقبولها لغرض خصمها أو الاقتراض بضمانها من البنوك كوسيلة للحصول على نقدية حاضرة، ولذلك فهي عادة محرمة قانوناً.

ولا تختلف المعالجة المحاسبية للكمبيالة الصورية في دفاتر الساحب والمسحوب عليه عن المعالجة المحاسبية للكمبيالة الحقيقية، إلا أن على الساحب في هذه الحالة أن يوفي للمسحوب عليه بقيمة الكمبيالة أو ما استفاد به من

تحصيلها في مواعيد الاستحقاق حتى يتمكن من الوفاء بقيمتها للبنك الخاصم أو المقرض.

٧ - مثال عام:

باعت شركة الشروق بضاعة لشركة الغروب بلغ سعر بيعها ١٥٠ ألف جنيه وتكلفتها ٧٠٪ من سعر البيع وكان ذلك في ١٩٩٦/٤/٢٧. وفي ٥/١ سحبت شركة الشروق ٥ كمبيالات على شركة الغروب متساوية القيمة كل منها بمبلغ ٣٠ ألف جنيه وقد قبلتهم شركة الغروب. هذا وتستحق الأولى في ٧/١ والثانية في ٨/١ والثالثة في ٩/١ والرابعة في ١٠/١ والخامسة في ١١/١.

وقد قامت شركة الشروق بالتصرف في هذه الأوراق كالآتي:

١ - الكمبيالة الأولى حق ٧/١ احتفظت بها للتحصيل.

٢ - الكمبيالة الثانية حق ٨/١ أرسلت للبنك للتحصيل.

٣ - الكمبيالة حق ٩/١ خصمت في البنك بمعدل ١٢٪ سنوياً.

٤ - الكمبيالة حق ١٠/١ تم ايداعها في البنك لضمان تسهيل ائتماني في حدود ٢٠٠٠٠ جنيه بمعدل فائدة ١٢٪ سنوياً، وقد قامت الشركة بسحب المبلغ على دفعتين الأولى بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه في ٥/١ والباقي في ٦/١.

٥ - الكمبيالة حق ١١/١ ظهرت للمورد حمدون سداداً لرصيد حسابه.

وقد قامت شركة الغروب بسداد الكمبيالات الثلاثة الأولى في تواريخ استحقاقها وبلغت مصاريف وعمولة البنك عن تحصيل الكمبيالة الثانية ٤٠ جنيه. كما توقفت عن سداد الكمبيالة الرابعة وبلغت مصاريف البروتستو ٥٠ جنيه وقد اتفقت مع شركة الشروق على سداد ٥٠٠٠ جنيه والمصاريف نقداً وتجديد الكمبيالة بالباقي لمدة ثلاثة شهور بسعر فائدة ١٨٪ سنوياً.

أما الكمبيالة الخامسة فقد توقفت شركة الغروب عن سدادها أيضاً وبلغت مصاريف البروتستو ٦٥ جنيه وتم تجديدها لمدة شهرين بفائدة ١٥٪:

المطلوب:

تسجيل العمليات السابقة في دفاتر كل من:

١ - شركة الشروق.

٢ - شركة الغروب.

٣ - المورد حمدون.

اولا: دفاتر شركة الشروق:

١٥٠٠٠٠	 ١٥٠٠٠٠	من حـ/ العملاء - الغروب إلى حـ/ المبيعات	١٩٩٦/٤/٢٧
١٠٥٠٠٠	 ١٠٥٠٠٠	من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة إلى حـ/ مخزون البضاعة	١٩٩٦/٤/٢٧
١٥٠٠٠٠	 ١٥٠٠٠٠	من حـ/ أوراق القبض (أ.ق) إلى حـ/ العملاء - الغروب اثبات قبول شركة الغروب خمس كمبيالات بالمستحق عليها	١٩٩٦/٥/١
٣٠٠٠٠	 ٣٠٠٠٠	من حـ/ أ. ق برسم التحصيل إلى حـ/ أ. ق اثبات ارسال الورقة حق ٨/١ للبنك للتحصيل.	١٩٩٦/٥/١
 ٢٨٨٠٠ ١٢٠٠	٣٠٠٠٠	من مذكورين حـ/ النقدية حـ/ مصاريف خصم أ. ق ٣٠٠٠٠ × ١٢/١٠٠ × ٤/١٢ إلى حـ/ أ. ق اثبات خصم الكمبيالة حق ٩/١ في البنك بمعدل ١٢٪ سنويا.	١٩٩٦/٥/١
٣٠٠٠٠	 ٣٠٠٠٠	من حـ/ أ. ق برسم التأمين الى حـ/ أ. ق. اثبات ارسال الورقة حق ١٠/١ لضمان الحصول على تسهيل ائتماني	١٩٩٦/٥/١
١٢٠٠٠	 ١٢٠٠٠	من حـ/ الموردين الى حـ/ جاري البنك تسهيلات اثبات الحصول على الدفعة الأولى من التسهيلات	١٩٩٦/٥/١

٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	من حـ/ الموردين - حمدون الى حـ/ أ. ق اثبات تظهير الورق حق ١١/١ سدادا لرصيد المورد حمدون	١٩٩٦/٥/١
٨٠٠٠	٨٠٠٠	من حـ/ [illegible] الى حـ/ جاري البنك [illegible] اثبات تحصيل الدفعة [illegible] من التسهيل الائتماني.	١٩٩٦/٦/١
٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	من حـ/ النقدية الى حـ/ أ.ق اثبات تحصيل الكمبيالـة المحتفظ بها حق ٧/١	١٩٩٦/٧/١
٢٩٩٦٠ ٤٠	٣٠٠٠٠	من مذكورين حـ/ جاري البنك حـ/ مصاريف تحصيل كمبيالات الى حـ/أ. ق برسم التحصيل اثبات تحصيل الكمبيالة حق ٨/١ والمودعة في البنك اشعار اضافة رقم	١٩٩٦/٨/١
		لا قيود حيث أن التصرف فـي الكمبيالات بالخصم ينتقل ملكيتها الى البنك.	١٩٩٦/٩/١
٣٠٠٥٠	٣٠٠٠٠ ٥٠	من حـ/ العملاء- شركة الغروب الى مذكورين حـ/ أ. ق برسم التأمين حـ/ جاري البنك تسهيلات اثبات التوقف عن سداد الكمبيالـة حق ١٠/١	١٩٩٦/١٠/١

٩٢٠	 ٩٢٠	من حـ/ الفوائد المدينة الى حـ/ جاري البنك تسهيلات اثبات الفوائد المدينة عن التسهيلات ١٢٠٠٠ × ١٢/١٠٠ × ٥/١٢ = ٦٠٠ ٨٠٠٠ × ١٢/١٠٠ × ٤/١٢ = ٣٢٠ ٩٢٠	١/١٠/١٩٩٦
٢٠٩٧٠	 ٢٠٩٧٠	من حـ/ جاري البنك تسهيلات الى حـ/ النقدية بالبنك جاري اثبات سداد رصيد التسهيلات (٢٠٠٠٠ + ٥٠ + ٩٢٠)	١/١٠/١٩٩٦
١١٢٥	 ١١٢٥	من حـ/ العملاء - الغروب الى حـ/ فوائد تجديد أ. ق ٢٥٠٠٠ × ١٨/١٠٠ × ٣/١٢ = ١١٢٥ اثبات تحميل العميل بالفوائد عن المبالغ غير المسددة.	١/١٠/١٩٩٦
 ٢٦١٢٥ ٥٠٠٠	 ٣١١٢٥	من مذكورين حـ/ أ. ق (جديدة = ٢٥٠٠٠+١١٢٥) حـ/ النقدية الى حـ/ العملاء الغروب اثبات تحصيل جزء من المستحق على العملاء وتجديد كمبيالة بالباقي.	١/١٠/١٩٩٦

٣٠٠٦٥		من حـ/ العملاء- الغروب الى حـ/ الموردين - حمدون اثبات توقف العملاء عن سداد الكمبيالة المظهره لحمدون.	١٩٩٦/١١/١
	٣٠٠٦٥		
٣٠٠٦٥		من حـ/ الموردين - حمدون الى حـ/ النقدية اثبات سداد المستحق للمورد حمدون	١٩٩٦/١١/١
	٣٠٠٦٥		
٧٥١,٦		من حـ/ العملاء - الغروب الى حـ/ فوائد تجديد أ. ق ٣٠٠٦٥ × ١٥/١٠٠ × ٢/١٢ = ٧٥١,٦ اثبات تحميل العملاء بفوائد تجديد أ. ق.	١٩٩٦/١١/١
	٧٥١,٦		
٣٠٨١٦,٦		من حـ/ أ. ق (جديدة ٣٠٠٦٥ + ٧٥١,٦) الى حـ/ العملاء- الغروب اثبات تجديد كمبيالة بالمستحق على العملاء.	١٩٩٦/١١/١
	٣٠٨١٦,٦		

ثانيا: دفاتر شركة الغروب:

١٥٠٠٠٠		من حـ/ مخزون البضائع إلى حـ/ الموردين- الشروق اثبات شراء بضاعة على الحساب	١٩٩٦/٤/٢٧
	١٥٠٠٠٠		

١٥٠٠٠٠		من حـ/ الموردين - الشروق	١٩٩٦/٥/١
	١٥٠٠٠٠	الى حـ/ اوراق الدفع (أ. د)	
		اثبات قبول ٥ كمبيالات سدادا لرصيد شركة الشروق)	
٣٠٠٠٠		من حـ/ أ. د	١٩٩٦/٧/١
	٣٠٠٠٠	الى حـ/ النقدية	
		اثبات سداد الكمبيالة حق ٧/١	
٣٠٠٠٠		من حـ/ أ. د	١٩٩٦/٨/١
	٣٠٠٠٠	الى حـ/ النقدية	
		اثبات سداد الكمبيالة حق ٨/١	
٣٠٠٠٠		من حـ/ أ. د	١٩٩٦/٩/١
	٣٠٠٠٠	الى حـ/ النقدية	
		اثبات سداد الكمبيالة حق ٩/١	
		من مذكورين	١٩٩٦/١٠/١
٣٠٠٠٠		حـ/ أ. د	
٥٠		حـ/ مصروفات قضائية	
	٣٠٠٥٠	الى حـ/ الموردين -الشروق	
		اثبات التوقف عن سداد الكمبيالة المستحقة علينا في ١٠/١	
١١٢٥		من حـ/ فوائد تجديد أ. د	١٩٩٦/١٠/١
	١١٢٥	الى حـ/ الموردين -الشروق	
٣١١٢٥		من حـ/ الموردين - الشروق	١٩٩٦/١٠/١
		الى مذكورين	
	٢٦١٢٥	حـ/ أ. د	
	٥٠٠٠	حـ/ النقدية	
		اثبات سداد جزء للموردين وتجديد كمبيالة بالباقي	

		من مذكورين	١٩٩٦/١١/١
٣٠٠٠٠		حـ/ أ. د	
٦٥		حـ/ م. قضائية.	
	٣٠٠٦٥	الى حـ/ الموردين-الشروق	
٧٥١,٦		من حـ/ فوائد تجديد أ. د	١٩٩٦/١١/١
	٧٥١,٦	الى حـ/الموردين-الشروق	
٣٠٨١٦,٦		من حـ/ الموردين-الشروق	١٩٩٦/١١/١
	٣٠٨١٦,٦	الى حـ/ أ. د	

ثالثاً: دفاتر المورد حمدون:

٣٠٠٠٠		من حـ/ أ. ق	١٩٩٦/٥/١
	٣٠٠٠٠	الى حـ/ العملاء - الشروق	
٣٠٠٦٥		من حـ/ العملاء- الشروق	١٩٩٦/١١/١
		الى مذكورين	
	٣٠٠٠٠	حـ/ أ. ق	
	٦٥	حـ/ النقدية	
٣٠٠٦٥		من حـ/ النقدية	١٩٩٦/١١/١
	٤٠٠٦٥	الى حـ/ العملاء -الشروق	

هذا وعلى القارىء تصوير حسابات الاستاذ في دفاتر شركة الشروق وشركة الغروب والمورد حمدون.

أسـئلة وتمـارين
الفصـل العـاشر

أولاً الأسـئلة :

السـؤال الأول :

١ - ما هى الشروط الواجب توافرها حتى يصبح كل من الشيك والكمبيالة والسند الاذنى ورقة تجاريـة .

٢ - برر خطأ أو صواب كل من العبارات التالية فيما لا يزيد عن ثلاثة أسطر لكل :

(أ) تعتبر الكمبيالة من التزامات الساحب ومن أصول المستفيد .

(ب) تعتبر مصاريف القطع بمثابة فوائد مدينة مقابل الحصول على حصيلة القطع يتحمل بها المدين أو المحسوب عليه .

(جـ) يترتب على رفض الأوراق التجارية وعدم الوفاء بها فى مواعيد الاستحقاق خسائر للدائن بصرف النظر عن يسار المدين .

(د) تعتبر الفوائد على تجديد الأوراق التجارية من بنود المصروفات من وجهة نظر الدائن ومن بنود الايرادات من وجهة نظر المستفيد .

(هـ) تعتبر أوراق القبض المخصومة أو المودعة برسم التأمين من أصول الساحب أو المستفيد الأول حتى يتم تحصيلها

السـؤال الثانى :

اختر الاجابة الصحيحة من الاجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية بعد سياق المبررات الكافية :

الحـالة ١ : قامت محلات الأطرش بسحب كمبيالة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه على محلات الأسمر سداداً للرصيد المدين تحت حساب الأخيرة لديها فى ٨٩/١١/١ تستحق بعد شهرين . وقبلت محلات الأسمر الكمبيالة المسحوبة التى قامت محلات الأطرش بخصمها فى البنك فى تاريخه بمعدل فائدة ١٢٪ سنوياً . وفى تاريخ الاستحقاق توقفت محلات الأسمر عن السداد وبلغت مصاريف البروتستو ٨٥ جنيه

ويترتب على ذلك .

(أ) جعل حساب أوراق القبض مديناً وحساب العملاء دائناً عند سحب الكمبيالة وقبولها .

(ب) تحمل محلات الأطرش لمصاريف قطع مدينة تبلغ ٢٠٠ جنيه في كل الأحوال.

(جـ) ضرورة جعل محلات الأسمر مدينة بمبلغ ١٠٠٨٥ جنيه عند التوقف مقابل جعل حساب البنك دائناً .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لاشيء مما تقدم .

الحـالة ٢ : حصلت محلات التركى للملابس الجاهزة على سند إذنى من محلات على أفندى بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه سداداً لرصيد حسابه . وقد قامت محلات التركى بإيداع السند فى البنك تأميناً لحصولها على تسهيلات إئتمانية فى حدود ٨٠٪ من قيمته وكان السند مؤرخاً ١/١ ويستحق بعد ستة شهور . وقد سحبت محلات التركى ٥٠٠٠ جنيه فى ١/١ ، ١٠٠٠٠ جنيه فى ٢/١ ، ٥٠٠٠ جنيه فى ٣/١ . وكان سعر الفائدة المتفق عليه مع البنك ١٢٪ سنوياً . وقد قامت محلات على أفندى بالوفاء بقيمة السند عند الاستحقاق . ويترتب على ذلك :

(أ) جعل حـ/ أوراق القبض برسم التأمين مديناً وحـ / أوراق القبض دائناً عند إيداع السند فى البنك .

(ب) جعل حـ/ النقدية مديناً بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه والفوائد المدينة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه عند قيام البنك بتحصيل السند .

(جـ) جعل حـ/ النقدية – بالبنك مديناً بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه وحـ/ الفوائد مديناً بمبلغ ١٠٠٠ جنيه وحساب أوراق القبض برسم التأمين دائناً بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لاشيء مما تقدم .

الحـالة ٣ : عندما توقف العميل مسعود عن سداد الكمبيالة التى كانت مسحوبة عليه بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه والتى كانت مخصومة فى البنك مقابل مصاريف خصم تبلغ ٣٠٠ جنيه جعل البنك حـ/ المنشأة مديناً بمبلغ ١٠٠٥٠ جنيه عند أخطارها بتوقف العميل عند السداد . وقد اتفقت المنشأة مع العميل بعد ذلك بسداد نصف قيمة الكمبيالة وكل المصاريف وتحرير سنداً إذنياً بالباقى مع فوائد تأخير ١٢٪

سنوياً لمدة ثلاثة شهور . ويترتب على ذلك .

(أ) تبلغ قيمة ما سيدده العميل نقداً ٥٠٥٠ جنيه وتبلغ قيمة السند الأذنى ٥١٥٠ جنيه .

(ب) يجعل حـ/ العميل مسعود مديناً عند التوقف بمبلغ ١٠٠٥٠ وحـ/ البنك دائناً .

(جـ) تتحمل المنشأة بمصاريف القطع فى كل الأحوال وتعتبر من حسابات المصروفات التى تقفل فى حـ/ الأرباح والخسائر .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لا شىء مما تقدم .

الحـالة ٤ : عندما يقوم عملاء منشأة ما بسداد أوراق القبض فى تواريخ استحقاقها دون توقف فإن :

(أ) تجعل المنشأة حـ/ النقدية مديناً وحساب أوراق القبض أو أوراق القبض برسم التحصيل دائناً بقيمة الأوراق التى تحتفظ بها للتحصيل أو تودعها فى البنك للتحصيل .

(ب) تجعل حـ/ البنك مديناً وحساب أوراق القبض برسم التأمين دائناً بالفرق بين قيمة الأوراق التى تتحصل من الأوراق المودعة كتأمين والفوائد المدينة التى تتحملها المنشأة .

(جـ) لا تجرى المنشأة أية قيد بخصوص تحصيل أوراق القبض المخصومة أو المحولة .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) ما تقدم ، (و) لاشىء مما تقدم .

الحـالة ٥ : كان عبد الجبار مديناً لمنشأة الصفا بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه حرر بها سنداً إذنياً فى ١/١ يستحق بعد ثلاثة شهور . وتحرر لعبد الجبار بروتستو التوقف عن الدفع فى ٣/٣١ وبلغت المصاريف ٤٥ جنيه . وأعلن إفلاس عبد الجبار ووجد أن حصيلة بيع أصوله تكفى لسداد ٦٠٪ من إلتزاماته . ويترتب على ذلك :

(أ) أن تجعل منشأة الصفا حـ/ عبد الجبار مديناً بمبلغ ٢٠٠٤٥ جنيه عند التوقف والحساب أو الحسابات الملائمة دائنة .

(ب) تجعل حـ/ النقدية مديناً بمبلغ ١٢٠٢٧ جنيه وحـ/ الديون المعدومة مديناً بمبلغ ٨٠١٨ جنيه عند الحصول على حصتها فى حصيلة تصفية أصول عبد الجبار.

(جـ) إذا كانت المنشأة قد قطعت هذا السند في البنك بمصاريف ٦٠٠ جنيه فإنها تسدد للبنك ٢٠٠٤٥ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لا شيء مما تقدم .

الحـالة ٦ : كان قد تم سحب كمبيالة على محلات العربي بمعرفة أحد موردها بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه ، وقبلتها محلات العربي لتستحق بعد ٤ شهور . وقام المورد بخصم الكمبيالة في البنك بمعدل ١٢٪ سنوياً عندما تم قبولها . وتوقفت محلات العربي عن السداد في تاريخ الاستحقاق واتفقت مع المورد بعد ذلك على سداد ٣٠٠٠٠ جنيه نقداً مضافاً إليها مصاريف البروتستو التي بلغت ٩٥ جنيه وتحرير سند إذني بالباقي وفوائد تأخير ٢٠٠ جنيه يستحق بعد شهرين . ويترتب على ذلك .

(أ) تجعل محلات العربي حـ/ أوراق الدفع مدينة بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه وحـ/ المصاريف القضائية مديناً بمبلغ ٩٥ جنيه مقابل جعل حـ/ المورد دائناً عند توقفها عن السداد .

(ب) يجعل المورد حـ/ العملاء – محلات العربي مديناً وحـ/ البنك دائناً بمبلغ ٥٠٠٩٥ جنيه عند التوقف .

(جـ) تجعل محلات العربي حـ/ المورد مديناً بمبلغ ٥٠٢٩٥ عند الاتفاق مقابل جعل حـ/ النقدية دائناً بمبلغ ٣٠٠٩٥ جنيه وحـ/ أوراق الدفع دائناً بمبلغ ٢٠٢٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لا شيء مما تقدم .

ثانياً : التمـــارين :

التمـرين الأول :

في ١/٢٣ باعت منشأة الشروق إلى منشأة الغروب بضاعة بمبلغ ٥٢٠٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم ، هذا ولم تستطع منشأة الغروب الوفاء بقيمة مشترياتها في المواعيد المحددة ، وفي ٢/١ قامت منشأة الشروق بسحب ثلاثة كمبيالات على منشأة الغروب كل منها بمبلغ عشرة آلاف جنيه تستحق الأولى بعد شهر والثانية بعد شهرين والثالثة بعد ثلاثة أشهر ، وذلك على أن تقوم منشأة الغروب بسداد الباقي نقداً وفوراً فقبلت منشأة الغروب الكمبيالات الثلاثة ، كما سددت نقداً مبلغ ١٤٠٠٠ جنيه ، وحررت بالباقي سنداً يستحق بعد أربعة أشهر لإذن منشأة

الشروق . وقد احتفظت منشأة الشروق بالكمبيالة الأولى للتحصيل وأرسلت الثانية للبنك للتحصيل وحصلت على تسهيلات ائتمانية بضمان الثالثة فى حدود ٨٠٪ وبسعر فائدة ١٢٪ قامت بسحبها من البنك فوراً ، كما قطعت السند الإذنى فى البنك بنفس سعر الفائدة . وقد قامت منشأة الغروب بالوفاء بالتزاماتها فى مواعيد الاستحقاق .

المطـــلوب :

إثبات العمليات السابقة فى دفاتر كل من منشأة الشروق ومنشأة الغروب وتصوير حسابى أوراق القبض وأوراق الدفع .

التمـــرين الثـــانى :

كالأول إلا منشأة الغروب قد توقفت عن سداد الكمبيالة الثانية وتم تجديدها لمدة شهر بسعر فائدة ١٢٪ سنوياً وبلغت المصاريف القضائية ١٦ جنيهاً ، كما توقفت عن سداد الكمبيالة الثالثة حيث لم تستطيع الوفاء بها والكمبيالة الجديدة فقامت بسداد الكمبيالة المجددة و٥٠٪ من الكمبيالة الثالثة مضافاً إليها المصاريف التى بلغت ١٨ جنيهاً، وحررت سنداً إذنياً يستحق بعد شهرين بالباقى والفوائد بواقع ١٢٪ سنوياً . كما توقفت عن سداد السند الإذنى المقطوع فى البنك وأعلن إفلاسها وحلت جميع ديونها إلا أنها كانت موسرة . وقد بلغت المصاريف القضائية على السند المقطوع المسددة بمعرفة البنك ١٤ جنيه كما بلغت المصاريف القضائية المسددة بمعرفة منشأة الشروق على السند الجديد ٩ جنيهات .

التمـــرين الثـــالث :

فيما يلى بعض العمليات المختارة من نشاط محلات السمرى عن شهر مارس ١٩٨٨ .

٢ مارس : حصلت على سند إذنى من العميل عبد السميع مؤرخ اليوم يستحق بعد شهرين بمبلغ ٣٢١٢ جنيهاً يضاف إليها فوائد بواقع ٦٪ تجديداً للكمبيالة التى استحقت عليه امس . وتوقف عن سدادها والتى بلغت مصاريف البروتستو عليها ١٢ جنيهاً .

١٠ مارس : حررت سنداً إذنياً لبنك الإئتمان بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه يستحق بعد ثلاثة أشهر للحصول على قرض بفائدة ١٢٪ سنوياً وقد حصلت على حصيلة القطع فى نفس اليوم .

١٢ مارس : حولت الكمبيالة التى كانت مسحوبة على محلات الطرابيشى بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه استحقاق ٥/١ إلى المورد عبد العظيم هاشم سداداً لرصيد حسابه الدائن .

١٥ مارس : توقف عبد الرحيم عبد الموجود عن سداد الكمبيالة المستحقة عليه بتاريخ اليوم بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه والتى كانت مخصومة فى البنك وبلغت مصاريف البروتستو والتحصيل ١١ جنيهاً منها ٣ جنيه مصاريف تحصيل ، وقد قامت محلات السمرى بسداد مستحقات البنك خصماً على حسابها الجارى واتفقت مع المدين على قبول سنداً إذنياً جديداً بمبلغ ١٠٠٠ جنيه لمدة شهر على أن يسدد الباقى نقداً . وقد تحمل عبد الرحيم فوائد تجديد قدرها ١٠ جنيه فى هذه العملية .

٢٠ مارس : حل موعد استحقاق الكمبيالة المسحوبة عليها لصالح المورد عبد العال بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه واتفقت مع المورد دون إجراءات قضائية على سداد مبلغ ٧٠٠٠ جنيه نقداً وتحرير سند إذنى بالباقى يستحق بعد شهرين مع فوائد بواقع ١٢٪.

٢٥ مارس : حصلت على سند إذنى من العميل السيد وهدان بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه استحقاق ٥/٢٥ سداداً لرصيد حسابه . وقد تم إرساله للبنك للتحصيل فى نفس اليوم

٣٠ مارس : حصلت قيمة الكمبيالة استحقاق اليوم على سعيد عبد الموجود بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه وأخطرها البنك بتوقف عبد الصمد الأسمر عن سداد الكمبيالة المسحوبة عليه ، استحقاق اليوم بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه والتى كانت مودعة بالبنك للتحصيل وسداد مصاريف البروتستو التى بلغت ١٤ جنيه ، كما سددت الكمبيالة المستحقة عليها لمحلات الأسعد بكمبيالة جديدة تستحق بعد شهرين بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه زائداً ٢٣١٥ جنيه نقداً منها ١٥ جنيه فوائد تجديد .

المطلوب :

إثبات العمليات السابقة فى دفاتر الأطراف المعنية مع تصوير حسابى أوراق القبض وأوراق الدفع فى كل حالة .

(تم بحمد الله وتوفيقه)

